

**L'IMPOT**  
sur les  
**Bénéfices Agricoles**  
**en France**

---

**Thèse pour le Doctorat en Droit**

Présentée et soutenue le Vendredi 31 Mai 1929, à 2 heures

PAR

**Jean FÈVRE**

---

MEMBRES DU JURY :

*Président :* M. ALLIX.

*Suffragants :* MM. MAUNIER.  
ROGER PICARD.

---

SANCERRE

IMPRIMERIE MICHEL PIGELET

—  
1929



L'IMPOT SUR LES BÉNÉFICES AGRICOLES  
EN FRANCE

**La Faculté n'entend donner aucune approbation  
ni improbation aux opinions émises dans les thèses ;  
ces opinions doivent être considérées comme propres  
à leurs auteurs.**

**L'IMPOT**  
sur les  
**Bénéfices Agricoles**  
**en France**

---

**Thèse pour le Doctorat en Droit**

Présentée et soutenue le Vendredi 31 Mai 1929, à 2 heures

PAR

**Jean FÈVRE**

---

MEMBRES DU JURY :

*Président* : M. ALLIX.

*Suffragants* : MM. MAUNIER.

ROGER PICARD.

---

SANCERRE

IMPRIMERIE MICHEL PIGELET

---

1929



## INTRODUCTION

---

La loi du 31 juillet 1917, dans son article premier, a supprimé les principaux des contributions personnelles mobilières, des patentes et des portes et fenêtres, ainsi que les centimes additionnels calculés sur ces principaux, établis au nom de l'Etat.

Elle y a substitué un système d'impôts cédulaires frappant chaque catégorie de revenus. Ces derniers sont divisés en huit cédules :

Revenus des propriétés bâties ;

Revenus des propriétés non bâties ;

Revenus des valeurs et des capitaux mobiliers ;

Revenus des créances, dépôts et cautionnements ;

Bénéfices industriels et commerciaux ;

Bénéfices de l'exploitation agricole ;

Traitements et salaires ;

Bénéfices des professions non commerciales.

L'impôt général sur le revenu établi par la loi du 15 juillet 1914, modifié par la loi du 31 décembre 1916, se superpose à chaque impôt cédulaire.

L'impôt sur les bénéfices agricoles, qui est l'objet de cette étude, constitue donc une des cédules de notre nouveau système fiscal.

La loi du 31 juillet 1917, qui sur d'autres points s'est contentée d'utiliser ou de transformer les anciennes contributions, a dû faire ici œuvre entièrement créatrice : Anté-

rieurement les revenus que procure l'exploitation agricole n'étaient pas taxés. La loi de 1791, en établissant l'impôt foncier avait voulu frapper tout le produit net du sol, aussi bien la valeur locative què les bénéfices de l'exploitation. Mais on avait peu à peu substitué à la considération du produit net celle de la valeur locative. Une source considérable de revenus échappait ainsi à l'impôt.

Le caractère récent de cette cédula explique ses imperfections et ses timidités.

---

## CHAPITRE J

### BÉNÉFICES SOUMIS A L'IMPOT

#### Définition

La mise en valeur du sol est une source de revenus, dont une partie est perçue en tout état de cause par le propriétaire en rémunération du capital constitué par le fonds. C'est la rente foncière. Elle est grevée de l'impôt foncier.

Mais le produit de la terre comprend également « les  
« revenus afférents tant au travail manuel ou de direction  
« de l'exploitant qu'à la mise en œuvre du capital repré-  
« senté par les instruments aratoires, les machines agricoles,  
« le bétail, les semences, les engrais, le fonds de roulement  
« nécessaire à la marche de l'entreprise. Ce sont ces revenus  
« qui sont désignés sous la dénomination de bénéfices agri-  
« coles ».

Ce sont donc ces revenus, ainsi définis par l'Administration dans ses circulaires, qui sont frappés de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

Et cet impôt est ainsi destiné à atteindre le profit procuré par l'exploitation des biens ruraux, soit aux fermiers ou aux métayers, soit aux propriétaires eux-mêmes en sus du revenu qu'ils retireraient de leurs domaines, s'ils se bornaient à les affermer.

#### Profits Imposables

Pour qu'il y ait lieu à l'application de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, deux conditions sont exigées.

Il faut en premier lieu que l'on se trouve en présence d'une *exploitation*, c'est-à-dire d'une propriété exploitée par le contribuable « La cueillette dans les endroits publics ou sur le domaine d'autrui n'est pas un bénéfice d'exploitation » (Allix et Lecerclé).

Il faut, en second lieu, que les profits ne puissent être considérés par leur nature comme distincts de ceux de l'exploitation agricole proprement dite. Et il est parfois assez difficile de déterminer avec exactitude à quelle cédule on doit assujettir certains bénéfices des agriculteurs.

Les ressources d'un cultivateur, en effet, sont variées. Il peut tirer profit, non seulement de la culture de ses terres et de l'élevage, mais aussi de certains produits des propriétés boisées, et de la transformation des fruits de sa récolte. Il peut même pendant la mauvaise saison accomplir des travaux accessoires. Nous allons examiner à quelles conditions les profits ainsi réalisés sont soumis à l'impôt sur les bénéfices agricoles.

### Culture

La culture des terres est le point qui soulève le moins de difficultés. D'une part, seuls les véritables agriculteurs s'en occupent. D'autre part, il est admis de la façon la plus large que tous les profits qui en découlent sont soumis à l'impôt sur les bénéfices agricoles. C'est le cas notamment pour *la vente des herbes sur pied*. (Réponse à M. Cautru, député. *J. O.*, 21 janvier 1925. N° 1528).

Et c'est ce qui permet à l'Administration de soumettre à l'impôt sur les bénéfices agricoles « le propriétaire, qui  
« tout en louant sa propriété, se réserve la jouissance des  
« pâturages pendant la période d'hiver et concède à des

« propriétaires de troupeaux de moutons le droit de pa-  
« cage sur ces pâturages. D'après la jurisprudence de la  
« Cour de Cassation, en effet, le fait de concéder à autrui,  
« moyennant paiement, un droit de pacage, constitue une  
« vente de récolte sur pied. (*J. O.* 8 mai 1927, n° 11.377).

De même les landes doivent être considérées comme  
donnant lieu à un bénéfice agricole lorsqu'elles fournissent  
de la litière ou servent au pacage. (*J. O.*, 8 mai 1927, n°  
11.733).

Tous les bénéfices provenant de la culture sont donc  
assujettis à l'impôt sur les bénéfices agricoles. Mais il faut  
qu'ils soient effectivement réalisés par les travaux de cul-  
ture du contribuable. Aussi « celui qui fournit à des cul-  
« tivateurs des greffons et des bois de greffage et qui leur  
« achète, à un prix convenu d'avance, les plants dévelop-  
« pés pour les livrer au commerce, exerce une profession  
« dont les gains sont passibles de l'impôt sur les bénéfices  
« industriels et commerciaux. » (Arrêt 27 novembre 1925.  
C. E. N° 88.442 R. O. N° 5.083).

Il est évident également que l'exploitation dans un au-  
tre but que la production agricole ne peut donner lieu à  
l'impôt sur les bénéfices agricoles. Les avantages pécuniaï-  
res qui en sont retirés doivent, au contraire, être atteints  
par l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.  
Tel est le cas, par exemple, des carrières, des ardoisières, des  
sablières, etc...

Pourtant le Conseil d'Etat a admis, par un arrêt en  
date du 18 juillet 1924 (N° 83.118 R. O. N° 4.917),  
que les profits réalisés par un exploitant de *marais salants*  
ont un caractère agricole, si le contribuable se borne sans  
l'accompagner d'aucune transformation à effectuer la « ré-

colte » du sel. C'est une conception pour le moins originale des travaux de l'agriculture, qui, précisément ne se réduisent pas, en général, à la récolte !

Il va de soi, du reste, que « si toutes les terres d'un propriétaire sont incultes depuis plusieurs années, et si par ailleurs elles ne servent pas au pacage, l'impôt sur les bénéfices agricoles n'est pas susceptible de recevoir son application ». (Réponse à M. Vincent-Auriol, *J. O.*, 9 Novembre 1927. N° 13.309).

### Elevage

La question de l'élevage présente, au contraire, beaucoup plus de difficultés. A côté des cultivateurs qui possèdent des bestiaux en vue seulement de l'exploitation de leur propriété, nombreux sont ceux pour lesquels l'élevage devient « un acte de commerce ». Il y a, en effet, de véritables agriculteurs qui protesteraient s'ils étaient traités de marchands de bestiaux, et qui, pourtant, font du négoce. Possédant des « prés d'embouche », ils achètent en même temps de jeunes bêtes qu'ils élèvent, et des bêtes maigres qu'ils engraisent et qu'ils revendent quelque temps après.

Quand y aura-t-il lieu à l'impôt sur les bénéfices agricoles ? Quand, au contraire, devra-t-on appliquer l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ?

La réponse nous est fournie par le *Journal Officiel* du 24 novembre 1926, qui déclare : « Le cultivateur qui n'achète que le bétail nécessaire à la consommation des produits de son exploitation et qui le revend après l'avoir engraisé sur ses terres, ne doit pas être considéré comme se livrant au commerce, et il n'est passible que de l'impôt sur les bénéfices agricoles. Par contre, l'impôt sur les bé-

néfices industriels et commerciaux est applicable à celui qui faisant habituellement des achats plus fréquents que ne le comportent la nature et l'étendue de son domaine, n'y fait pas séjourner le bétail pendant un délai suffisant pour qu'on puisse le considérer comme cherchant à réaliser par la revente le croît des animaux ».

Selon cette règle, est donc agriculteur, celui qui pratique l'élevage des bestiaux sur des terrains lui appartenant ou pris par lui en location, et à l'aide du produit de son domaine.

Sans perdre sa qualité au point de vue fiscal, un agriculteur peut acheter des bestiaux destinés à être revendus après avoir été engraisés sur ses terres. Mais il cesse d'être un agriculteur et devient, aux yeux du fisc, un commerçant, si les produits avec lesquels il engraisse son bétail ne proviennent pas en majeure partie des propriétés qu'il exploite personnellement.

Cependant, la plupart des éleveurs, bien que possédant de grands domaines, sont fréquemment obligés d'acheter de quoi parfaire leur propre récolte. Mais ils doivent prouver que ces achats ne sont qu'un « complément ». Et cette preuve ne peut, en fait, résulter que de la comparaison de certains chiffres, dont deux sont essentiels : évaluation des produits du domaine et relevé des achats.

Lorsque le marchand de bestiaux prend la qualité de commerçant, parce que ses animaux sont nourris principalement ou exclusivement avec des produits achetés, il est assujéti à la contribution des patentes, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et même le cas échéant, à la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires.

Des applications du criterium servant à distinguer le

cultivateur et le commerçant ont été faites notamment à propos des laitiers-nourrisseurs. (*J. O.* 24 janvier 1921). des éleveurs de porcs (*J. O.* 6 mai 1924, N° 20.891) et même des éleveurs de truites (*J. O.* 11 juin 1920. N° 7.465).

Le Conseil d'Etat s'est prononcé dans le même sens au sujet des ostréiculteurs. Mais la question est un peu plus compliquée, car ces contribuables peuvent être assujettis à trois cédules différentes. « Celui qui revend des « huître achetées à des pêcheurs, prêtes à être livrées à la « consommation, effectue ainsi un acte de commerce, et « doit dès lors, être assujetti pour les gains provenant de « cette revente à l'impôt sur les bénéfices industriels et « commerciaux. Mais lorsque l'intéressé vend des huîtres « élevées et engraisées ou améliorées dans ses parcs, ces « opérations qui constituent l'exercice normal de la profession d'ostréiculteur et qui consistent exclusivement « dans la mise en œuvre d'éléments naturels, doivent être « regardés pour l'établissement de l'impôt cédulaire comme « ayant le caractère agricole ». (Arrêt du 31 mars 1925. C. E. n° 782.220. R. O. n° 5.012). Mais l'impôt sur les bénéfices agricoles n'est applicable que si les parcs sont soumis à la contribution foncière non bâtie. Dans les cas contraire, les revenus provenant de l'élevage des huîtres sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

A l'encontre des éleveurs-marchands de bestiaux, les éleveurs-bouchers sont tous commerçants : Ils acquièrent cette qualité par le fait même qu'ils débitent les bêtes dans leur boucherie. Le Conseil d'Etat a ainsi jugé le neuf juillet 1926, que lorsque les bêtes appartenant à un contri-

buable (en admettant qu'elles aient été engraisées sur ses herbages) ont été vendues dans une boucherie qu'il exploite, les bénéfices provenant de cette vente sont considérés comme des bénéfices commerciaux. Mais ce contribuable ne paie que l'impôt sur les bénéfices agricoles pour les ventes d'animaux sur pied qu'il peut consentir (Réponse à M. Dessein, *J. O.* 21 mars 1925, N° 3.206).

Les réponses ministérielles ont également fixé quelques points de détail. Elles ont ainsi précisé que « les profits réalisés par un cultivateur qui possède sur sa ferme des animaux destinés à la reproduction et mis, moyennant redevance, à la disposition des agriculteurs pour la saillie de leurs animaux ont le caractère de bénéfices agricoles » (*J. O.* 20 mai 1927, n° 12.049).

Il a, de même, été indiqué que « les apiculteurs ne doivent pas, d'une manière générale, être soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Le revenu qu'ils tirent de la vente du miel ou de la vente des abeilles doit, en effet, être compris dans l'évaluation des bénéfices agricoles ».

### Revenus des Propriétés boisées

Le revenu des propriétés boisées exploitées seulement en vue de la coupe est tout entier constitué par la rente du sol, et frappé à ce titre de l'impôt foncier. Il ne peut donc être soumis à l'impôt sur les bénéfices agricoles.

C'est ainsi que « les bois taillis qui sont exploités « seulement en vue de la vente des coupes ne doivent pas « entrer en compte pour l'établissement de l'impôt sur « les bénéfices de l'exploitation agricole » (*Q. E.* n° 14.470 de M. Lesaché, député, *J. O.* 8 Février 1928).

Il n'en est pas de même en ce qui concerne les propriétés forestières désignées sous le nom de *bois industriels* et dont l'exploitation a pour objet, principal ou accessoire, la récolte de produits divers tels que la résine ou les écorces. Au regard de l'Administration, la vente de ces produits laisse en dehors de la rémunération revenant au propriétaire du sol des profits dont il n'est pas tenu compte pour l'impôt foncier et qui, le cas échéant, doivent supporter l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole (*J. O.* 11 Juillet 1920. Q. E. n° 3.442).

Le Conseil d'Etat s'est prononcé dans le même sens par un arrêt du 20 mai 1927.

Contre cette manière de voir, MM. Allix et Lecercle s'élèvent en ces termes « il se trouve, en fait qu'à l'heure actuelle ces bois industriels sont deux fois imposés et « paient plus que les autres.

« Suivant, en effet, l'article 26 de l'Instruction Ministérielle du 31 décembre 1908, à laquelle l'article 2 de la loi du 29 Mars 1914 a conféré la sanction législative, le produit moyen des coupes est pour les bois industriels majoré, s'il y a lieu, *en raison de l'importance des revenus nets provenant d'autres sources* (résine, écorce, fruits divers) ; et c'est le revenu net ainsi obtenu qui est envisagé pour déterminer l'assiette de l'impôt foncier. Pour éviter tout double emploi, les bois industriels auraient dû, dès lors, être complètement soustraits « à l'impôt sur les Bénéfices Agricoles ». (1).

Il n'est donc pas étonnant que de nombreuses discus-

---

(1) Allix et Lecercle : « L'Impôt sur le Revenu ». Tome II, page 12.

sions se soient élevées au sujet des forêts de pins maritimes des Landes. Ces discussions portaient sur les deux points suivants :

D'abord, y-a-t-il lieu à l'impôt sur les Bénéfices Agricoles ? — Le Conseil de Préfecture de Pau en a décidé ainsi à plusieurs reprises malgré les efforts des propriétaires. Le Conseil d'Etat ne s'est du reste pas encore prononcé.

La seconde question à envisager alors est la suivante : Doit-on soumettre à l'impôt les parcelles de pins non gemmées ? — Il ne le semble pas : La loi du 31 juillet 1917, modifiée par celles du 25 juin 1920 et du 13 juillet 1925 ne parle que des « terres exploitées », de la consistance des « exploitations », et nullement de l'ensemble des parcelles composant la propriété de l'assujetti. Il n'est donc pas douteux qu'une parcelle qui n'a pas été soumise au gemmage au cours d'une année n'entre pas dans la catégorie des terres exploitées puisqu'elle n'a donné aucun bénéfice imposable.

Le Conseil de Préfecture de Pau, par une décision en date du 26 Juillet 1928 a admis cette thèse et accordé à un contribuable la remise de l'impôt qui avait été perçu sur ses parcelles de pins non gemmées.

L'Administration des Contributions directes n'a pas accepté cette décision et a introduit contre elle un pourvoi devant le Conseil d'Etat. Mais en attendant la décision de cette juridiction et en se basant sur les statistiques de productions en gemmes de la région, elle a accordé un abattement forfaitaire de 25 % à tous les propriétaires forestiers (Les Contribuables réclamaient un abattement forfaitaire de 33 % en s'appuyant sur ce fait que les pins gemmés dépassent rarement leur soixantième année et qu'ils

commencent à produire seulement à partir de leur vingtième année).

L'avantage accordé à ces exploitations de pins est, du reste, un avantage essentiellement révocable et soumis à la décision future du Conseil d'Etat.

### Manipulations et Transformations

Il arrive fréquemment que les agriculteurs livrent leurs récoltes au commerce après leur avoir fait subir certaines manipulations ou transformations. Les bénéfices supplémentaires ainsi réalisés ne sont considérés comme agricoles que si les opérations permettant de les obtenir, sont l'accessoire et le complément normal des travaux de culture. Mais il est très souvent mal aisé de discerner si les travaux envisagés constituent, suivant l'expression de MM. Allix et Lecerclé, « le prolongement de l'exploitation agricole proprement dite ou l'exercice d'une industrie distincte » : Lorsqu'une fermière fait du beurre, elle transforme son lait. Pourtant elle reste dans les limites de l'activité agricole. Au contraire un contribuable exploitant à la fois une raffinerie et un domaine agricole ne peut pas être soumis à la seule cédula des bénéfices agricoles — même s'il ne raffine que des betteraves provenant de son domaine. On arriverait alors, en effet, à cette anomalie signalée par MM. Allix et Lecerclé : Deux cultivateurs de betteraves ayant deux domaines absolument identiques, mais dont l'un vend ses produits tandis que l'autre les raffine sur place et réalise ainsi un bénéfice beaucoup plus important, paieraient tous les deux le même impôt, puisque l'impôt sur les bénéfices agricoles est basé sur la seule valeur locative des terres.

Il faut donc un criterium. Voici celui de l'Administra-

tion : Si le local où les opérations de transformation se pratiquent peut être considérés comme un bâtiment rural exempt de l'impôt foncier, on a affaire à des travaux agricoles. Mais « si les installations utilisées pour ces transformations présentent le caractère de véritables « établissements industriels les intéressés doivent être considérés « comme se livrant à une opération industrielle et soumis « pour les bénéfices qu'ils en retirent à l'impôt sur les « Bénéfices Industriels et Commerciaux. Il est nécessaire « de laisser au service local des Contributions le soin « d'apprécier, sous réserve du droit de recours des intéressés devant la Juridiction contentieuse, dans quels cas « l'impôt sur les Bénéfices agricoles est applicable » (Réponse à M. Poitou-Duplessy, député, à propos des viticulteurs charentais transformant leurs vins en eaux-de-vie (*J. O.* 22 Mars 1922, n° 12.305).

De même si « un propriétaire exploitant ses terres « fait abattre des arbres avec le personnel de sa ferme et « en tire quelques planches et du charbon qu'il vend, il « est soumis à l'impôt sur les Bénéfices agricoles, si ce « sont ses propres bois qu'il exploite, *sauf s'il a recours « à des procédés industriels* » (Réponse à M. Bastid, *J. O.* 13 Juillet 1927, n° 12.317).

La Jurisprudence du Conseil d'Etat est en ce sens et elle s'est affirmée notamment à propos d'un agriculteur qui exploitait une distillerie d'alcool de betteraves (A du 16 Juillet 1926. C. E. n° 12.549. R. O. n° 5.046).

Mais c'est là à notre avis une solution très critiquable, en théorie et en pratique : Une opération est agricole ou ne l'est pas, par sa nature propre et non par les moyens qui servent à la réaliser. Et puis il est anormal, à une

époque où l'on réclame l'industrialisation de l'agriculture, de dire à un contribuable qui a fait de gros frais pour acquérir le matériel industriel nécessaire à la transformation par exemple de ses vins en eaux-de-vie : « Tant que vous n'employiez que des procédés rudimentaires vous étiez un agriculteur. Vous avez fait preuve d'initiative, vous vous êtes modernisé, vous n'êtes donc plus un véritable agriculteur... Et pour encourager les autres contribuables à vous imiter, nous allons commencer par vous imposer davantage ».

C'est là aller nettement à l'encontre des intérêts de l'agriculture, et par conséquent des intérêts du pays.

L'exemple d'une industrie essentiellement agricole — la fabrication du fromage de Roquefort — suffit du reste à nous le prouver. Le « Roquefort » est un produit basé sur l'emploi d'une matière première bien définie, le lait de brebis, affiné dans des conditions très particulières, dûes aux qualités d'un terroir spécial. Il constitue une véritable richesse indivise entre les possesseurs de caves, où se fabrique le fromage, et les producteurs de lait de brebis.

Or, l'organisation de la production a évolué en se conformant aux méthodes industrielles et commerciales : Au début les agriculteurs voisins de Roquefort transformaient eux-mêmes leur lait en fromages qu'ils apportaient aux possesseurs de caves pour l'affinage : il en résultait trop d'irrégularité dans la fabrication. Et c'est pourquoi furent installées des laiteries dont la plupart sont des laiteries coopératives, dans lesquelles des spécialistes traitent suivant des méthodes rigoureuses le lait fourni par les troupeaux de la région, de sorte que la production de fromage de

Roquefort qui en 1850 atteignait à peine 14.000 quintaux, dépasse maintenant 100.000 quintaux.

Sous l'influence de l'industrie du Roquefort, 25.000 exploitations environ réparties sur dix départements du Sud-Ouest et du Sud-Est, et représentant une population d'environ 120.000 agriculteurs, vivent de la traite des brebis.

L'élevage des brebis, et la traite du lait assurée par un débouché régulier, ont apporté une véritable richesse dans ces régions essentiellement pauvres, impropres à toute culture et dont les populations auraient été à coup sûr vouées à une émigration rapide vers les villes.

Surtaxer les cultivateurs dont l'outillage est perfectionné, c'est donc entraver le développement de l'agriculture.

Un système qui aboutit à de pareils résultats est un système que l'on doit condamner. C'est peut-être une nécessité avec notre actuel système d'impôts, basé sur la seule valeur locative comme nous l'a prouvé l'exemple cité par MM. Allix et Lecerclé, du contribuable à la fois cultivateur et raffineur de betteraves, mais alors c'est aussi un premier argument en faveur de la réforme de l'impôt.

En tous cas, à l'heure actuelle, lorsqu'un exploitant agricole est considéré par suite du caractère technique de ses entreprises, comme un industriel pour les transformations qu'il fait subir à ses produits, il est imposable à deux cédules : Celle de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et celle de l'impôt sur les bénéfices agricoles. Et pour calculer le bénéfice net que lui procure son industrie, il doit déduire de ses bénéfices bruts le prix de ses propres produits agricoles.

### *Les Coopératives*

Les conséquences du criterium administratif étaient du reste à peu près aussi fâcheuses, en ce qui concerne les coopératives qu'à l'égard des cultivateurs isolés. La question vaut qu'on s'y arrête non seulement parce qu'elle soulève un débat important de jurisprudence administrative, mais parce qu'elle touche sous certains aspects à l'ensemble de l'évolution économique.

C'est devenu, en effet, un lieu commun que de déplorer l'esprit individualiste des cultivateurs français, et chacun leur conseille de s'unir et de former des coopératives, seul moyen de combiner les avantages sociaux de la petite propriété avec les avantages techniques de la grande culture.

Mais ces unions n'ont de raison d'être que si elles permettent aux agriculteurs d'employer un outillage plus perfectionné. Et précisément, le Conseil d'Etat avait décidé dans de nombreux arrêts, à propos de *propriétaires résidents*, le 10 Juillet 1925, à propos de *coopératives maraîchères*, le 16 Novembre 1927, et de *laiteries caséineries*, le 26 Juillet 1928, que les profits réalisés par ces unions pouvaient être des bénéfices industriels, « eu égard notamment à l'importance des installations, des bâtiments, et du matériel ».

Devant les protestations des cultivateurs, le législateur a dû s'occuper de cette difficulté.

Pour liquider le passé, il a déclaré dans l'article 32 de la loi de Finances du 30 Décembre 1928, que « le montant des droits réclamés en matière de chiffres d'affaires à la suite de l'arrêt du Conseil d'Etat du 26 Juillet 1928 aux

laiteries-caséineries coopératives ne pourrait en aucun cas porter sur les sommes dûes antérieurement à la date dudit arrêt. Il a déclaré aussi « qu'il en serait de même pour le montant des droits réclamés en matière de chiffre d'affaires à la suite de l'arrêt du Conseil d'Etat du 12 Novembre 1927 aux coopératives maraîchères ».

Pour l'avenir, il a voté dans l'article 32 de la même loi une disposition d'après laquelle les coopératives sont jusqu'à l'établissement d'un statut définitif, exemptées provisoirement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de la taxe sur le chiffre d'affaires pour les opérations qui entrent « dans les usages normaux de l'exploitation agricole ».

Les coopérateurs sans nier que ce texte présente pour eux l'avantage d'engager le principe d'exemptions sur lesquelles il sera difficile de revenir quand on établira un statut définitif, s'en plaignent toutefois parce que les mots « usages normaux de l'exploitation agricole » ne signifient rien de précis et laissent la porte ouverte aux chicanes de l'administration fiscale à n'importe quelle occasion.

M. de Monicault député s'était élevé, au cours des débats parlementaires, contre ces termes trop vagues, mais le Ministre des Finances avait affirmé que sous aucun prétexte et à aucun moment en attendant la définition du statut des bénéfices agricoles il ne serait tenu compte *ni de l'outillage ni des installations d'un caractère scientifique et apparemment industriel* pour assujettir les coopératives de production, de fabrication et de transformation à l'impôt sur les bénéfices industriels » (Chambre. 2<sup>e</sup> Séance du 12 Décembre 1928. J. O. du 13, page 3.659).

Mais au lendemain du vote de ce texte, l'Administra-

tion s'est ingéniée à reprendre ce qu'elle avait dû céder devant le sentiment formellement exprimé de la Chambre et du Sénat. Et le Conseil de Préfecture de l'Hérault, par exemple, a déclaré que la distillation des vins en eaux-de-vie n'entraînait pas « dans les usages normaux de l'Agriculture ».

Les Coopérateurs agricoles ont donc protesté, et demandé, lors du congrès qu'ils ont tenu au mois de mars dernier que le projet de statut actuellement en préparation, reconnût purement et simplement une entière exonération des taxes et impôts frappant le commerce ou l'industrie, aux coopératives agricoles telles que les définit l'article 22 de la loi du 5 août 1920, c'est-à-dire aux coopératives « constituées en vue d'effectuer ou de faciliter les opérations concernant la transformation ou la vente des produits agricoles provenant exclusivement des exploitations associées ».

Le législateur s'est également occupé des *coopératives agricoles de meunerie* dans l'article 31 de la même loi de Finances.

Ces coopératives étaient, en effet, exemptées de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, seulement lorsqu'elles se bornaient « à grouper les commandes de leurs adhérents ou lorsque, ne vendant qu'à leurs sociétaires, elles distribuaient à ces sociétaires leurs bonnis annuels » (article 18 des lois codifiées du 15 octobre 1926).

Par suite, les livraisons de farines, semoules et issues faites aux tiers par ces coopératives étaient passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Dorénavant, et jusqu'au vote du statut fiscal qui doit régler définitivement leur sort, les coopératives agricoles de meuneries en sont exemptées à condition de posséder le

moulin qu'elles exploitent, de traiter dans ce moulin la totalité des blés qui leur sont remis, et de ne traiter que les blés provenant exclusivement de leurs sociétaires.

Mais cette disposition a mécontenté les minotiers qui, dans de nombreuses réunions, à Rennes notamment, ont pris la résolution de faire la « Grève de l'Impôt », jusqu'à ce que les coopératives agricoles de meunerie cessent de jouir d'un traitement de faveur.

Il est donc très difficile d'arriver à un texte satisfaisant :  
« D'une part imposer aux coopératives agricoles les charges  
« très lourdes qui pèsent sur le commerce et l'industrie  
« c'est méconnaître le caractère juridique de la coopérative  
« qui exclut tout bénéfice commercial pour ses sociétaires,  
« et c'est pratiquement pénaliser le progrès en agriculture.

« D'autre part, quand les coopératives effectuent sur les  
« produits qu'elles reçoivent des « transformations » de  
« nature nettement industrielle, le fisc répugne invincible-  
« ment à ne pas les taxer, comme il taxe les mêmes trans-  
« formations effectués par de simples particuliers ». (1)

Où s'arrête l'acte agricole exempté par le législateur ?  
Où commence l'acte industriel que dénonce le fisc ?

Reprenons notre exemple du contribuable, à la fois raffineur et cultivateur de betteraves : s'il possède de vastes terrains, lui suffira-t-il pour que sa fabrication échappe aux taxes, de se réunir à quelques petits propriétaires en formant avec eux une coopérative ?

Et c'est pourquoi, la Commission créée au Ministère des Finances pour préparer le projet de statut fiscal des Coopératives s'est réunie trois fois sans réussir à se dégager même

---

(1) Romier : Le Phare de Nantes, du 21 mars 1929.

des disputes préliminaires entre commerçants, agriculteurs et représentants du fisc. A la suite de quoi, elle a pratiquement suspendu ses travaux...

Aussi, croyons-nous qu'ici encore M. Romier voit juste, lorsqu'il écrit dans « Le Phare de Nantes » du 21 mars 1929 : « J'estime que le mouvement coopératif n'en est  
« qu'à son début. Il est impossible de l'emprisonner dans  
« des cadres définitifs et rigides. Il serait également dan-  
« gereux de le laisser soumis à des textes imprécis et aux  
« interprétations changeantes de l'administration fiscale. Il  
« faut donc chercher beaucoup moins de nouvelles formules  
« qui ne satisferont pas les intéressés, qu'un moyen de con-  
« trôle professionnel pour maintenir les coopératives agri-  
« coles dans leur rôle. Ce contrôle est facile à établir par  
« une collaboration des grandes associations agricoles avec  
« les agents du fisc ».

### Travaux accessoires

Les cultivateurs ont l'habitude dans certaines régions d'effectuer pour le compte d'autrui avec leurs propres attelages des transports à l'époque où les travaux des champs ne réclament pas leur présence. Dans les contrées boisées, par exemple, ils aident au transport des bois de la coupe à l'usine, ou bien ils roulent des pierres de la carrière à la gare ou aux lieux d'utilisation. Il s'agit là d'opérations accessoires faites par le cultivateur lui même, avec, dans certains cas, l'aide de sa famille.

L'administration des Contributions directes prétendait assimiler ces travaux accessoires à l'exercice d'une profession commerciale ou industrielle.

Il avait ainsi été répondu à M. Rocher, député, que « le

cultivateur qui exécute des transports pour les tiers est soumis à l'impôt sur le chiffre d'affaires sur le montant de ses rémunérations » (*J. O.* 19 janvier 1921).

Il était cependant admis que « le cultivateur qui à l'aide de ses attelages effectuait accessoirement des transports ou des labours pour ses ouvriers agricoles en rémunération de leurs services, n'effectuait pas des opérations étrangères à l'exploitation agricole, et n'était pas dans le cas d'être assujetti à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux » (*J. O.* 30 Novembre 1924. N° 834).

Mais c'était là une hypothèse exceptionnelle, et pour faire cesser d'une façon définitive les réclamations de l'administration, la Chambre a voté sur l'initiative de M. Palmade, un amendement en vertu duquel « sont affranchis de l'impôt (sur les bénéfices industriels et commerciaux)... Les cultivateurs effectuant accessoirement des transports pour autrui au moyen des attelages qu'ils entretiennent pour les besoins de leur exploitation agricole ».

---

## CHAPITRE II

### L'ÉVALUATION DES BÉNÉFICES

Nous abordons ici ce qu'en style parlementaire on appelle « le point névralgique ». Les difficultés que nous avons étudiées jusqu'ici intéressent uniquement ceux qui sont soumis ou peuvent être soumis à l'impôt sur les bénéfices agricoles. L'évaluation de ces bénéfices préoccupe au contraire non seulement les cultivateurs qui craignent de payer trop d'impôts, mais aussi tous les autres contribuables qui ont peur de voir les agriculteurs favorisés. C'est sur ce point qu'ont porté toutes les critiques et par conséquent tous les projets de réforme que nous étudierons par la suite.

Depuis la loi du 30 Décembre 1928 il faut distinguer, pour l'évaluation des bénéfices, entre les contribuables ordinaires dont les revenus sont évalués forfaitairement et certaines sociétés qui doivent déclarer leurs profits réels.

#### I. - CONTRIBUABLES ORDINAIRES

##### EVALUATION FORFAITAIRE DU BÉNÉFICE

Le législateur a pensé qu'il ne pouvait astreindre l'immense majorité des cultivateurs à tenir une comptabilité en règle.

##### Difficultés de la comptabilité agricole

D'un usage absolument courant dans l'industrie et le commerce la comptabilité est très peu répandue parmi les Agriculteurs. De nombreuses causes expliquent d'ailleurs

cet état de choses. Trois d'entre elles paraissent particulièrement importantes.

I. *La nature même de la profession agricole.* — L'industriel en tenant sa comptabilité cherche non seulement à connaître son bénéfice annuel, mais aussi et surtout à contrôler la marche de son entreprise et les résultats de ses diverses productions. Il calcule leur prix de revient. En agriculture le prix de revient paraît impossible à établir exactement. On n'obtient qu'une certaine approximation, car toutes les productions de l'exploitation sont liées l'une à l'autre : l'engrais, par exemple, se répartit entre les cultures successives de l'assolement dans des proportions difficiles à évaluer.

Une autre difficulté réside dans l'inventaire : L'estimation des récoltes non battues, des récoltes en terres, des fourrages en magasins n'est pas chose aisée et risque de devenir pure fantaisie.

II. *L'organisation particulière de l'exploitation agricole.* — La plupart de nos exploitations françaises sont de petite ou moyenne importance. L'Agriculteur et sa famille exploitent le plus souvent seuls les terres ; les ouvriers agricoles font partie intégrante de la famille, la maison est intimement liée à l'exploitation et la caisse de celle-ci n'est pas distincte de celle du ménage. Combien il devient difficile de dresser une comptabilité sans y faire entrer les opérations personnelles (recettes ou dépenses) de l'exploitant !

III. *Les habitudes, la mentalité du cultivateur.* — L'idée de « tenir des livres » répugne aux agriculteurs, et ils veulent avant tout le secret de leurs affaires. Cette répugnance quasi instinctive du paysan à avoir une comptabilité commence d'ailleurs à s'atténuer, mais elle reste encore vive dans de nombreuses régions.

Du reste les techniciens, que sont les Contrôleurs des Contributions directes, sont également partisans du système forfaitaire tout au moins pour les petites exploitations. Et ils en donnent la raison dans une lettre adressée le 20 février 1925, par le Président de leur Syndicat au Rapporteur général de la Commission des Finances de la Chambre, lettre qui témoigne une fois de plus de l'utilité qu'aurait une collaboration entre les Parlementaires et les Agents d'exécution.

Les Contrôleurs ne s'embarrassent pas de discussions théoriques. Ils se placent sur le solide terrain des faits. Et ils expliquent ainsi leur opinion : « Or, nous, agents d'exécution, nous déclarons impossible d'établir le revenu annuel d'une exploitation agricole et prévoyons avec peine les difficultés inextricables, les discussions sans issues et les vexations multiples que nous aurons avec le contribuable, sans parler de la pluie de réclamations à laquelle cette imposition donnerait lieu. L'estimation du bénéfice réel comporte, en effet, trop d'éléments à apprécier pour permettre d'arriver à quelque chose de juste, et le bénéfice réel qui en résulterait n'aurait de réel que le nom ».

Le législateur en a donc été réduit à évaluer forfaitairement le bénéfice des exploitations agricoles. Et pour cela il a pris comme base la valeur locative des terres : Il a pensé qu'un fermier dont le domaine avait une valeur locative dix fois supérieure à celle du fermier voisin devait réaliser des gains dix fois plus importants.

### Fixation de la valeur locative

La loi de 1920 a, du reste, précisé que la valeur locative à envisager était la valeur locative cadastrale, c'est-à-dire celle qui résulte de l'évaluation des propriétés non bâties à laquelle il a été procédé pour la dernière fois en 1907. Or, le revenu inscrit à la matrice cadastrale est le revenu net, représentant les  $4/5^e$  de la valeur locative correspondante. Celle-ci s'obtient dès lors en majorant d'un quart le revenu net imposable. Dans les départements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle, la valeur locative à retenir pour l'évaluation des bénéfices agricoles est arbitrée aux  $5/6^e$  du revenu net servant de base à l'impôt foncier.

Mais si depuis 1907 la valeur réelle de la propriété foncière ne s'est pas sensiblement accrue, il est certain que son prix calculé maintenant en francs-papier a beaucoup augmenté, et qu'un domaine estimé 50.000 francs avant la guerre se vend maintenant beaucoup plus cher. Aussi jusqu'à l'application de la révision exceptionnelle des propriétés non bâties, qui doit avoir lieu en 1931, c'est *la valeur locative cadastrale, majorée de 75 %* qui doit servir de base à l'évaluation des bénéfices agricoles (article 3 de la loi du 13 Juillet 1925). Cette majoration est d'ailleurs tout à fait générale dans son application et il a été déclaré notamment, que « lorsque des bois et landes produisent des revenus susceptibles d'être atteints par l'impôt sur les bénéfices agricoles, leur valeur locative cadastrale doit comme celle des autres terrains être majorée de 75 % (Réponse à M. Duval. J. O. 8 mai 1927. N° 11.793).

Cette valeur locative doit s'entendre de tous les terrains affectés à l'exploitation agricole.

Toutefois en vertu de l'article 4 de la loi du 27 Décembre 1927 « dans le cas où par application de l'article 37 de la loi du 15 Septembre 1807, il a été accordé remise ou modération de l'impôt foncier pour pertes de revenus survenues au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, il n'est pas tenu compte de la valeur locative correspondant au revenu cadastral ayant servi de base au calcul du dégrèvement ».

### Détermination du coefficient applicable

Mais il est très difficile d'établir la proportion existant entre cette valeur locative et les bénéfices réalisés par les agriculteurs. En se basant sur les résultats de la dernière enquête agricole décennale de 1892 on avait d'abord estimé que le bénéfice agricole était en moyenne égal à la valeur locative : Un cultivateur payant un fermage de trois mille francs devait gagner trois mille francs. C'était la proportion prévue dans le projet de 1907, mais dans le but de ne pas mécontenter les agriculteurs, la loi de 1917 évaluait les bénéfices réalisés par un cultivateur à la moitié seulement de la valeur locative, de sorte que dans l'exemple précédent d'une terre louée trois mille francs, le bénéfice au regard du fisc était seulement de 1.500 francs : L'impôt produisit alors 2 millions. Il fallut donc, pour obtenir un rendement plus normal, relever le coefficient applicable. Et la loi de 1920 décida que le coefficient ne serait pas toujours le même et qu'il devrait varier suivant les cultures et les régions : Chaque année le parlement fixait par une loi les coefficients minima et maxima applicables à l'année suivante. Dans ces limites une commission siégeant à Paris et composée par moitié d'agriculteurs et par moitié de hauts fonction-

naires établissait les coefficients *effectifs* applicables dans les différentes régions agricoles de la France.

« Aux avantages de ce système théoriquement plus précis et plus équitable le Parlement a préféré ensuite, les qualités d'un système quelque peu fruste dans ses conceptions, mais grâce auquel le fisc et les contribuables évitent désormais difficultés et frictions. » (1).

Depuis la loi du 3 Août 1926 il n'y a plus qu'un coefficient unique pour tout le territoire français, qui cesse ainsi d'être divisé en régions agricoles.

D'une manière générale c'est le coefficient 3 qui est normalement appliqué. Toutefois le coefficient est réduit à 2,50 pour les terres affectées à la culture du blé au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition. Par contre, il est porté à 5 pour les bois industriels, les pépinières et les cultures maraîchères, florales ou d'ornementation.

Ces chiffres, d'ailleurs, n'ont pas été conservés longtemps : Fixés par la loi du 3 Août 1926, ils ont été modifiés par celle du 27 Décembre 1927 qui décide que, « pour l'année 1928, les coefficients sont abaissés de 0,50, le coefficient 5 étant toutefois maintenu pour les pépinières et les cultures maraîchères florales ou d'ornementation ».

Du fait de ce texte, les coefficients se sont trouvés ainsi fixés :

2.50 pour la généralité des cultures.

2 pour les terres affectées à la culture du blé, si l'assujetti fait sa déclaration dans les conditions déterminées par l'article 23 de la loi du 3 Août 1926.

4.50 pour les bois industriels.

---

(1) Rapport de la Commission des Agriculteurs de France, page 9.

5 pour les pépinières et les cultures maraîchères, florales ou d'ornementation.

Ces réductions avaient été opérées pour tenir compte aux agriculteurs des intempéries qui les avaient particulièrement éprouvés en 1927, ainsi que de la baisse des cours qu'ils avaient subie pendant cette même année.

Par la suite, le Gouvernement avait proposé que ces réductions d'abord prévues seulement pour 1928 soient maintenues jusqu'à la révision des propriétés non bâties. Le Sénat n'a consenti la prorogation de l'état actuel que pour l'année 1929.

Aucune difficulté en ce qui concerne le coefficient général.

Au contraire, il a fallu préciser les cas dans lesquels s'appliquaient les coefficients spéciaux. Et il a été ainsi expliqué que « le coefficient 2 ayant été prévu en vue de favoriser la culture des céréales utilisées pour la panification, son application devait être étendue aux terres affectées à la culture du seigle et du méteil » (1).

De même est-il précisé dans « L'Instruction générale sur les Impôts cédulaires et l'Impôt général sur le Revenu » que « Le coefficient 5 n'est applicable aux pépinières, et aux cultures maraîchères, florales ou d'ornementation que si leurs produits sont destinés à la vente. C'est en effet, dans ce cas, que les cultures envisagées donnent des produits rémunérateurs qui ont motivé à leur égard l'adoption d'un coefficient surélevé. Le coefficient général doit par suite être appliqué à la pépinière qu'un propriétaire de bois possède uniquement pour le repeuplement de ses cantons »,

---

(1) Instruction générale, page 103.

« On ne doit d'ailleurs ranger parmi les cultures maraîchères comportant le coefficient 5 que les terrains généralement de faible étendue, sur lesquels plusieurs récoltes sont effectuées chaque année, où le travail s'exécute principalement à la main, et où les légumes sont cultivés sur un sol en quelque sorte artificiel qui est l'objet de nombreuses fumures et d'arrosages continuels de manière à intensifier la production » (I. article 111).

Une hypothèse peut, enfin, se présenter : Depuis l'évaluation des propriétés non bâties, certaines parcelles de terres peuvent être affectées à une culture d'une nature différente de celles qu'elles comportaient alors ; depuis 1907, certains champs destinés alors à la culture du blé, ou certaines prairies peuvent avoir été transformés en jardins maraîchers. Comment dans ce cas évaluer le bénéfice qu'ils procurent ? — D'après la circulaire 1361 (page 6), il faut appliquer le coefficient employé pour la catégorie de culture à laquelle appartiennent actuellement ces parcelles de terre, « ce coefficient devant s'appliquer toutefois — dit la circulaire — à la valeur locative pour laquelle lesdites parcelles figuraient à la matrice cadastrale. »

Ce cas pouvait se rencontrer beaucoup plus souvent et présentait plus d'intérêt pratique avant la loi du 3 Août 1926, c'est-à-dire avant l'application d'un coefficient à peu près unique.

« Le bénéfice de l'exploitation agricole étant évalué forfaitairement en prenant pour base la valeur locative cadastrale majorée de 75 %, l'augmentation du prix du bail subie par certains fermiers en vertu de la loi du neuf Juin 1927, reste sans influence sur l'évaluation forfaitaire du bénéfice imposable. C'est seulement dans le cas où les intéres-

sés demanderaient à être taxés d'après leur bénéfice réel que le prix de location payé par eux devrait être pris en considération » (Réponse à M. Borel. *J. O.* 2 Décembre 1927. N<sup>o</sup> 13.320).

#### DÉROGATION AU PRINCIPE DE L'ÉVALUATION FORFAITAIRE

Les Agriculteurs ont, en effet, le droit de demander à être taxés d'après leur bénéfice réel. L'Administration lorsqu'elle établit les rôles, doit toujours évaluer le bénéfice des Agriculteurs d'après le mode forfaitaire sans chercher si cette évaluation correspond à la réalité. Mais si pendant l'année antérieure à celle de l'imposition, le produit net d'une exploitation est inférieur au chiffre du bénéfice pris pour base de l'impôt, le contribuable peut en formant une réclamation après la mise en recouvrement des rôles obtenir une réduction proportionnelle de sa côte à condition d'apporter les « justifications nécessaires par tous les modes de preuve du droit commun ».

#### Caractère exceptionnel

Cette faculté laissée au contribuable est exceptionnelle à de nombreux titres: D'abord, le contribuable n'a d'intérêt à l'exercer que si son bénéfice réel est inférieur à son bénéfice forfaitaire. Or, ainsi que le font justement remarquer MM. Allix et Lecerclé, « C'est un cas qui normalement ne se présentera pas, parce que les bénéfices forfaitaires sont estimés très bas, mais qui peut cependant se produire *exceptionnellement* par suite d'accidents extraordinaires, fléaux agricoles, pertes de récoltes, etc... »

Elle est exceptionnelle aussi, en ce sens qu'elle peut être

exercée seulement par le contribuable, de sorte qu'elle joue uniquement en sa faveur, et jamais à son détriment. Nous verrons par la suite que c'est là un des reproches les plus sérieux que l'on puisse faire à l'impôt sur les Bénéfices Agricoles.

### Cas où se rencontre l'imposition sur le bénéfice réel

L'imposition sur le bénéfice agricole réel ne se rencontre pas seulement dans le cas où le contribuable demande une réduction de l'impôt cédulaire. Elle peut également se rencontrer à propos de l'établissement de l'impôt général. En effet, dans ce cas, celui qui exploite un domaine agricole peut à son choix déclarer soit le bénéfice réel de son exploitation, soit le forfait calculé suivant les règles applicables en matière d'impôt cédulaire.

Mais doit-il y avoir toujours concordance entre le revenu agricole déclaré pour l'impôt général, et le revenu agricole taxable à la cédula ? C'est ce qui se produira la plupart du temps : « Lorsque le bénéfice forfaitaire, tel que l'évalue  
« l'administration pour l'impôt cédulaire, est supérieur au  
« bénéfice réel déclaré par le contribuable pour l'impôt gé-  
« néral, celui-ci demandera une réduction proportionnelle  
« de l'impôt forfaitaire, en apportant les justifications né-  
« cessaires. En fait il n'y a donc nécessairement discordance  
« entre les bases des deux impôts que dans le cas exception-  
« nel où le contribuable déclare pour l'impôt général un  
« bénéfice réel supérieur au forfait. » (Réponse à M. Henri Auriol. *J. O.* 19 Janvier 1927. N° 10.330).

Mais des difficultés peuvent se présenter, que n'a pas prévues la réponse ministérielle, dans le cas où le contribuable a inscrit dans la déclaration détaillée de ses revenus

un chiffre de bénéfices agricoles inférieur au montant de l'évaluation forfaitaire, *sans demander une réduction correspondante de l'impôt cédulaire*. En effet, « si on applique  
« les règles relatives à l'impôt général, l'intéressé n'a pas à  
« fournir de justifications. Le Contrôleur peut seulement  
« lui demander des éclaircissements et rechercher lui-même  
« des éléments de vérification. Le contrôle dans ces condi-  
« tions serait très difficile, car on ne peut déterminer avec  
« précision le revenu d'une exploitation agricole, en con-  
« naissant seulement la superficie correspondante à chaque  
« nature de culture, le rendement moyen et le prix de vente  
« moyen des produits dans la région. Il semble, d'ailleurs,  
« bien résulter de la disposition de l'article 17 de la loi du  
« 31 Juillet 1917 que le législateur a voulu attacher à  
« l'évaluation forfaitaire une présomption d'exactitude. Si  
« on admet l'extension de cette solution à l'impôt général  
« dû par le même contribuable, celui-ci pourra être invité  
« à produire non seulement des éclaircissements, mais de  
« véritables justifications ». (1).

### Détermination du bénéfice réel

Lorsqu'il s'agit de la taxation du bénéfice réel deux questions se posent : En quoi consiste le bénéfice réel ? Comment peut-on le déterminer ? En second lieu, comment peut-on faire la preuve vis-à-vis de l'Administration de ce bénéfice ? Ou plus simplement : Quels sont les profits impossibles ? Quelles sont les justifications à fournir ?

---

(1) Champion : Le contrôle en matière de Contributions directes, page 143.

### *Généralités*

Tandis que pour l'établissement de l'impôt, suivant le mode forfaitaire, on doit envisager la consistance des exploitations au 1<sup>er</sup> Janvier de l'année antérieure à celle de l'imposition (I. article 111), pour évaluer le bénéfice réel susceptible de motiver une réduction de taxe, il y a lieu de retenir le produit des divers terrains successivement exploités pendant l'année précédente (Arrêt du 28 Novembre 1924, C. E. n° 79.630. R. O. n° 4.943).

D'ailleurs lorsqu'un contribuable possède plusieurs exploitations, dont certaines ne lui ont procuré qu'un bénéfice net inférieur à l'évaluation forfaitaire, les deux procédés ne peuvent être combinés. Pour apprécier si une réduction de taxe est applicable, la comparaison du bénéfice réel et du forfait doit être effectuée sur l'ensemble des exploitations. La faculté d'option est, en effet, indivisible. On ne rencontre pas ici la controverse qui est à ce sujet soulevée par l'impôt foncier où chaque immeuble fait l'objet d'une cote distincte : Le résultat d'une exploitation agricole ne peut faire, comme celui des exploitations commerciales ou industrielles, que l'objet d'une seule imposition.

Les agriculteurs ont, depuis la loi de Finances du 30 Décembre 1928, un nouvel intérêt à tenir une comptabilité régulière et à se faire taxer sur leurs bénéfices réels : Ils ont obtenu, en effet, un autre avantage, grâce auquel ils sont traités de la même façon que les commerçants et les industriels.

L'article 3 dispose, en effet, que : « En cas de déficit d'exploitation subi pendant un exercice par un contribuable assujetti à l'impôt sur les bénéfices agricoles, et faisant la

déclaration de son bénéfice réel, cette perte est déduite, pour l'assiette de l'impôt, du bénéfice réalisé pendant l'exercice suivant. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent de la perte est déduit du bénéfice réalisé pendant le deuxième exercice. S'il existe un reliquat, il peut être reporté sur le troisième exercice ».

### Les profits impossibles

Le bénéfice net réel sur lequel porte l'impôt est constitué par « l'excédent des recettes totales provenant de la vente des produits de la culture ou de l'élevage sur les dépenses supportées par l'exploitant » (Instruction générale de 1918, n° 68).

En somme, pour connaître le bénéfice réel d'un agriculteur, il faut connaître toutes ses recettes et toutes ses dépenses.

### Produits bruts

Les produits bruts sont principalement fournis par les recettes provenant de la vente des animaux élevés ou engraisés et des denrées de toute nature récoltées dans l'exploitation.

Mais il y a lieu d'y ajouter la valeur des produits que l'exploitant a prélevés pour son entretien personnel et celui de sa famille (Arrêt du 28 Mars 1924. C. E. N° 76.577. R. O. N° 4.933).

Par contre, on peut admettre qu'il ne soit pas tenu compte de la valeur des récoltes non encore vendues à la fin de l'année, lorsque l'importance de ce stock par rapport à la récolte de la même campagne est sensiblement équiva-

lente à celle du stock existant au début de l'année par rapport à la récolte de la campagne précédente.

Mais si la proportion de la récolte restant à vendre à la fin d'une année quelconque excède la proportion existant au commencement de la même année, il doit être fait état de la différence dans l'évaluation des produits bruts (I. art. 133).

Prenons l'exemple d'un agriculteur « ayant coutume de vendre la moitié de son blé entre l'époque de la récolte et la fin de l'année, l'autre moitié étant vendue dans le premier semestre de l'année suivante. Tant que cette pratique sera suivie il n'y aura pas lieu de se préoccuper de l'évaluation du stock. Mais s'il advient qu'au cours d'une année aucune vente ne soit effectuée sur la récolte de la même année, on devra ajouter la moitié de la valeur de cette récolte au prix retiré de la moitié de la récolte précédente. Lorsque la même récolte sera vendue, son prix de vente sera diminué de la moitié de la valeur précédemment retenue dans l'évaluation du bénéfice net » (Instruction générale 1928, page 111).

Enfin, en cas de réalisation, la plus value acquise par les bâtiments ou le matériel agricole n'est pas susceptible de donner lieu à une imposition au titre de l'impôt sur le revenu (Réponse à M. Avril, député. J. O. 22 Mars 1923. N° 16.642).

### Dépenses déductibles

Les recettes brutes étant ainsi déterminées, il faut encore pour avoir le bénéfice net en déduire toutes les dépenses que les besoins de l'exploitation rendent nécessaires.

### *Loyer payé au propriétaire*

Tout d'abord, le prix du fermage que l'exploitant est obligé de payer au propriétaire pour le rémunérer de la possession du fonds.

Dans le cas d'exploitation directe par le propriétaire, l'excédent des produits bruts sur les dépenses, parmi lesquelles le loyer ne figure plus, ferait ressortir un produit net comprenant à la fois le bénéfice agricole et le revenu foncier qui est déjà atteint par la Contribution foncière. Il convient donc, alors, de retrancher du produit brut de l'exploitation, la valeur locative, majorée évidemment de 75 %.

A ce sujet, nous croyons utile de reproduire une lettre de M. Poincaré, alors ministre des Finances à M. Provost-Dumarchais, sénateur, précisant la question sur un point de détail très important : « J'ai l'honneur de vous faire connaître que les bâtiments dont la valeur locative est susceptible d'être déduite du produit brut pour la détermination du bénéfice net réel de l'exploitation agricole sont ceux qui sont utilisés pour les besoins de l'exploitation. Rentrant dans cette catégorie, d'une part, les bâtiments ruraux proprement dits, (granges, écuries, bergeries, hangars) ; d'autre part, les locaux d'habitation affectés à l'usage du personnel salarié de l'exploitation (Chambres des domestiques. Cuisine et Salle Commune).

Pour ce qui concerne ces locaux d'habitation, la valeur locative déductible doit s'entendre de la valeur locative cadastrale d'après laquelle est calculé le revenu net servant de base à la contribution foncière des propriétés bâties.

Pour ce qui est des bâtiments ruraux, ceux-ci étant affranchis de la contribution foncière des propriétés bâties,

la valeur locative à leur assigner en vue de la déduction susvisée doit être déterminée par évaluation directe.

A cet égard, je rappellerai que, comme l'a marqué la Jurisprudence du Conseil d'Etat, les bâtiments ruraux ne sont pas considérés en matière d'Impôt sur le Revenu comme comportant un revenu distinct de celui des terrains à l'exploitation desquels ils sont affectés. Par suite la valeur locative à leur attribuer doit seulement correspondre au montant moyen annuel des frais de réparation et d'entretien incombant au propriétaire augmenté de l'annuité nécessaire à l'amortissement.

Plus simplement, les exploitants peuvent déduire chaque année les frais de réparation et d'entretien qu'ils ont effectivement supportés, au cours de l'année précédente et superposer à cette déduction celle de l'amortissement ». (Bulletin des Contributions directes et de l'Enregistrement. Décembre 1928. Page 153).

Lorsque le propriétaire-exploitant retranche ainsi de ses bénéfices la valeur locative, il ne doit pas compter dans ses dépenses; toutes celles qui se rapportent spécialement à la propriété et qui n'incomberaient pas à un fermier. Aucune dépense ne pouvant figurer dans un compte lorsque la recette à laquelle elle se rapporte en a été supprimée. Tel est le cas, par exemple, des achats d'arbres fruitiers ; il y a lieu, en effet, de faire une distinction, suivant qu'il s'agit d'un fermier ou d'un propriétaire-exploitant. Le fermier qui est tenu par son bail d'effectuer certaines plantations peut faire figurer les dépenses qu'il supporte de ce chef dans les frais à déduire de ses recettes brutes. Mais, comme d'une manière générale, la plantation des arbres fruitiers constitue une charge de la propriété, celui qui exploite directement ne peut

pas comprendre parmi ses dépenses d'exploitation les frais qu'il engage à cette occasion.

*Les Intérêts des Capitaux empruntés à des tiers  
et engagés dans l'entreprise*

L'exploitant peut également déduire de son bénéfice brut les intérêts des capitaux qu'il a empruntés à des tiers et qu'il a engagés dans l'entreprise. Deux conditions sont donc requises : il faut que ces capitaux soient investis dans l'entreprise. Nous avons vu, en effet, que seules les dépenses exigées par l'exploitation pouvaient être déduites des bénéfices de cette exploitation. Il faut, ensuite, qu'il s'agisse de capitaux empruntés à des tiers. (L'intérêt de ces capitaux est du reste frappé, chez le prêteur, de l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements).

Par contre, l'intérêt des capitaux appartenant à l'exploitant ne constitue pas une charge au point de vue fiscal. L'Agriculteur comme le commerçant, peut sans doute le déduire de son bénéfice net pour savoir ce que lui a rapporté exactement son *travail*. Mais précisément la définition des bénéfices agricoles indique que ce sont les revenus « afférents tant au *travail* manuel ou de direction de l'exploitant qu'à la rémunération du *capital* constitué par le matériel agricole ». Il ne peut donc être question de retrancher du bénéfice imposable l'intérêt des capitaux appartenant à l'exploitant.

*Les Salaires et Gages payés aux tiers*

Inversement, et pour la même raison, l'exploitant ne peut déduire de ses bénéfices une somme représentant le salaire qu'il aurait obtenu s'il avait loué ses services chez un autre.

Mais il peut retrancher les gages qu'il paie à ses ouvriers et qui comprennent à la fois le salaire en argent et la nourriture.

Les salaires payés aux enfants peuvent également être déduits.

Quant aux salaires alloués à la femme, la question est beaucoup plus délicate : l'épouse ne peut être considérée comme l'associée de son mari, ce serait contraire aux principes de Droit Civil et à la Jurisprudence (Civ. req. 5.5.02. D.1903. 1.207 et Thaller 346). Par ailleurs, le Ministre des Finances a, dans une réponse à M. Jean Jadé, député, précisé la position de l'Administration, en déclarant : « Il a semblé que la déduction dont s'agit, ne devait être admise que si, entre autres conditions, la femme faisait effectivement partie du personnel salarié de l'entreprise. Or, cette situation n'est susceptible de lui être reconnue que dans les cas où le mari recueille la totalité des produits de l'exploitation, ce qui ne peut se produire que lorsque les époux sont mariés sous le régime exclusif de communauté. »

C'est un cas que l'on ne rencontre pas souvent. Les paysans sont, en effet, presque tous mariés sous le régime de la communauté. D'autre part, presque tous les baux sont consentis conjointement au mari et à la femme. Donc, en règle générale, on ne peut pas déduire du bénéfice brut le salaire de la femme. Mais cela nous paraît excessif. Les femmes à la campagne participent d'une manière effective aux travaux de l'exploitation. Lorsqu'un fermier devient veuf, par exemple, il est obligé de prendre une « servante » pour faire exactement le même travail que faisait sa femme (préparation des repas pour les ouvriers, soins donnés à la basse-cour, traite des vaches, aide aux travaux de moisson ou de

fenaison). Cette domestique, il la paie. Et il peut déduire de son bénéfice brut le salaire ainsi payé. Sans doute les bénéfices de l'exploitation profitent à la fois au mari et à la femme. Alors, pourquoi établir l'impôt au nom du seul mari ? Pourquoi ne pas présumer *au point de vue fiscal*, les deux époux en association ?

### *Les Amortissements*

« Au point de vue comptable, on peut définir l'amortissement, la passation dans les charges d'un exercice des dépréciations subies par l'actif d'une entreprise pendant la durée de ce même exercice. Il en résulte qu'il pourra y avoir amortissement, d'une part, dans tous les cas où il s'agit d'éléments de l'actif sujets à dépréciation sans aucune exception, et, d'autre part, dans la mesure de cette dépréciation ». (Imbrecq.)

Il faut, en outre, qu'il s'agisse de l'amortissement de capitaux dont il n'a pas déjà été tenu compte pour l'établissement de la contribution foncière.

Ainsi « les sommes nécessaires à l'amortissement des bâtiments constituant un élément de leur valeur locative, et celle-ci étant déductible, comme nous l'avons vu, pour la détermination du bénéfice net d'exploitation aucune déduction d'amortissement immobilier ne peut concurrencement être effectuée. »

« La déduction de la valeur locative des terrains exclut également toute défalcation d'amortissement pour les plantations et les travaux de drainage. »

« En ce qui concerne le matériel, l'amortissement doit être calculé en appliquant au prix d'achat des instruments, le taux qui correspond à leur durée probable. »

« Pour ce qui est des animaux, il n'y a pas lieu de pré-  
« voir un amortissement échelonné, le prix d'achat des  
« bêtes de remplacement pouvant valablement figurer pour  
« la totalité dans les dépenses de l'année de l'acquisition. »  
(Réponse à M. Epivent, député)

#### *Les Achats d'Animaux et d'Engrais*

Ainsi, il n'y a pas lieu de tenir compte de la diminution de valeur que représente pour un animal le fait de vieillir.

Par contre, on peut tenir compte des pertes d'animaux survenues ; mais, on doit défalquer de leur valeur les sommes versées par les Compagnies d'assurances, et aussi le prix qui peut être payé par l'équarisseur.

On peut également faire figurer parmi ses dépenses les frais d'acquisition de nouveaux animaux. (Réponse à M. Epivent, précitée).

Le prix d'achat des semences, des engrais et, généralement, de toutes les matières premières peut également être déduit.

#### *Les Frais généraux*

Par frais généraux, on entend toutes les dépenses autres que les dépenses d'exploitation proprement dites faites pour assurer le fonctionnement de l'entreprise et qui n'ont pas pour but ou pour résultat d'augmenter son actif. Telles sont, par exemple, les réparations locatives. On peut comprendre aussi dans cette catégorie le paiement des primes d'assurances.

#### **Justifications**

C'est une règle de droit absolument générale qu'il appartient au demandeur de faire la preuve de ses affirmations

« *Actori est probare* ». L'agriculteur qui prétend avoir fait des bénéfices inférieurs à ceux qui résultent de l'application du système forfaitaire, et qui demande à être taxé sur son bénéfice réel, devrait donc prouver l'exagération de l'évaluation administrative. Et pour faire cette preuve, il lui faudrait normalement une comptabilité en règle.

Mais, c'est là une question délicate : d'une part, nous l'avons vu, il est extrêmement difficile de tenir une véritable comptabilité de l'exploitation agricole. D'autre part, le contribuable, le plus souvent, ne songe pas, dès le début de l'année, à la possibilité de se faire imposer sur son bénéfice réel. Il n'y pense que lorsqu'il reçoit « sa feuille de contribution ». En somme, on a jugé presque impossible d'imposer au cultivateur une comptabilité sérieuse (C'est ce qui justifie le système du forfait). Et on lui permet, s'il y trouve intérêt, de se faire taxer sur son bénéfice réel à condition d'apporter les « justifications nécessaires ».

Sous le régime de la loi du 31 juillet 1917, il était très difficile aux agriculteurs d'obtenir les dégrèvements qu'ils sollicitaient.

Le Conseil d'Etat et l'Administration étaient d'accord pour repousser rigoureusement toute demande qui n'était pas appuyée d'une comptabilité complète et régulière : Le Conseil d'Etat avait ainsi décidé que n'étaient « pas suffisantes les justifications produites par un contribuable « qui se bornait à apporter à l'appui de sa demande en réduction un livre de comptes où étaient portées indistinctement ses dépenses personnelles et ses dépenses d'exploitation, et où il avait omis d'inscrire comme recettes la « valeur des produits qu'il avait prélevés sur ses terres pour

« son entretien et celui de l'ensemble de sa maison » (Arrêt du 28 mars 1924. C. E. n° 76.577. R. O. 4.933).

En fait, l'article 17 de la loi du 13 juillet 1917 jouait très rarement et, dans la généralité des cas, cette disposition était inopérante.

Aussi l'article 7 de la loi du 31 mars 1926 a-t-il spécifié que les justifications nécessaires pouvaient être apportées par « tous les modes de preuve de droit commun ».

Cette disposition, dit la circulaire du 26 juillet 1926, « ne fait en somme que reproduire le principe posé au dernier alinéa de l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917, mais par son adoption le législateur a entendu indiquer... que le service devrait faire une appréciation libérale des justifications fournies par les redevables ».

Aussi l'Administration recommande-t-elle à ses agents de « tenir compte de cette indication dans l'examen des réclamations qui viendraient à se produire ». (1)

Elle leur indique notamment que « dans le cas de production d'une comptabilité, il faut tenir compte de ce que dans l'agriculture les affaires se traitent généralement sans délivrance de factures ». (2)

Au cours de la discussion au Sénat de la dernière loi de Finances, le Ministre a été également formel et il a fourni les renseignements suivants : « Je précise, une fois de plus, qu'à l'époque où nous avons introduit la notion de bénéfice réel au profit de ceux qui peuvent en apporter la preuve et désirent ainsi corriger les estimations de l'Administration, nous avons insisté sur le sens de la formule : « Tous les

---

(1) Circulaire du 26 Juillet 1926. N° 1.466, page 46.

(2) Instruction Générale du 31 Janvier 1928, page 110.

modes de preuve du droit commun ». Nous avons indiqué alors qu'il n'était pas question d'exiger des cultivateurs une comptabilité en forme. Je répète cette déclaration : Les agriculteurs peuvent avec tous les moyens dont ils disposeront, prouver qu'ils ont été taxés au-dessus de leur bénéfice réel ». (*J. O.* du 28 décembre 1928, page 1.600. Sénat, 1<sup>re</sup> séance du 27 décembre).

Le Service des Contributions directes ne peut donc exiger des agriculteurs, qui demandent à être taxés d'après leurs bénéfices réels, une comptabilité complète. Les paroles du Ministre sont formelles.

Cependant des réponses ministérielles publiées au *Journal Officiel*, il résulte que les cultivateurs doivent tenir pour justifier de leur bénéfice réel :

1) Un livre d'inventaire (*J. O.* 21 août 1927. n° 12.829) limité à la détermination des quantités et de la valeur des récoltes destinées à la vente et non encore vendues à la fin de l'année (Q. E. Henry, député, *J. O.* 9 mars 1928).

2) Un livre de recettes et de dépenses (Question 12.829 précitée).

3) Un compte permanent de matériel ou de cheptel mort destiné à en calculer l'amortissement. (Question Henry, *J. O.* 9 mars 1928, n° 13.813).

D'ailleurs, « pour que la comptabilité soit suffisamment probante, il convient qu'elle relate, autant que possible pour chaque nature de denrées, l'importance des quantités vendues ou achetées, la date des opérations et la désignation du client ou du fournisseur ». (*J. O.* 21 août 1927. n° 12.829).

Une dernière difficulté divisait l'Administration et les contribuables : les agriculteurs devaient faire coïncider leur

exercice comptable avec l'année civile. C'était une exigence inadmissible : l'agriculteur qui prend une ferme à la Saint-Michel (29 septembre), va-t-il être obligé de ne commencer sa comptabilité qu'au premier janvier ?

Aussi le Ministre des Finances lui-même a dû condamner les exigences de son Administration : « Il en est, a-t-il dit, qui à titre de justifications fournissent des inventaires, mais on leur demande que ces inventaires soient dressés à une certaine date, sans prendre garde qu'à cette date ils n'ont pas toujours les éléments d'information nécessaires. Je réponds qu'il n'y a pas lieu pour l'Administration d'exiger un inventaire dressé à une date spéciale. Pour ceux qui se trouveraient gênés par la date habituellement choisie, l'Administration accepte les inventaires qu'ils présenteront, pourvu qu'on puisse y trouver la preuve voulue par la loi » (*J. O.* du 28 décembre, page 1.600).

Mais quelles que soient les facilités accordées à un contribuable, il ne serait pas suffisant à un exploitant de se prévaloir par comparaison de la proportion qui existe entre les impositions établies au nom d'autres contribuables de la commune et l'importance de leur exploitation, pour obtenir une réduction de sa propre cotisation (Arrêt du 11 avril 1924, C. E. 78.300. R. O. 4.931).

## II. - SOCIÉTÉS

La taxation sur le bénéfice réel que nous venons d'étudier est une faculté pour le contribuable. C'est aussi pour lui un moyen de payer moins d'impôt qu'avec le système forfaitaire.

A ce double point de vue elle diffère de la taxation sur

le bénéfice réel auxquelles sont assujetties, depuis la loi du 30 décembre 1928, « les Sociétés soumises au droit de communication des agents de l'Enregistrement, c'est-à-dire les Sociétés anonymes, les Sociétés en commandite par action, les Sociétés à responsabilité limitée et les Entreprises industrielles ou commerciales, quelles que soient leurs formes, dont les bénéfices proviennent pour partie d'une exploitation agricole ».

Ces sociétés sont, en effet, obligatoirement taxées, d'après ce procédé destiné à leur faire payer davantage d'impôts.

L'évaluation forfaitaire des bénéfices trouve sa justification dans l'impossibilité où seraient le plus souvent les redevables de déterminer leur bénéfice réel. Elle n'a plus de raison d'être et il faut revenir à la règle générale de l'imposition sur les revenus effectifs « lorsque les bénéfices agricoles sont réalisés par une entreprise qui, soit pour se conformer à des obligations légales, soit pour des raisons de fait inhérentes à sa nature, tient une comptabilité régulière du montant de ses bénéfices (Rapport de Chappedelaine, page 29).

Tel est, en premier lieu, le cas des Sociétés soumises au droit de communication des agents de l'Enregistrement : elles sont, en effet, tenues, *quel que soit leur objet*, de déposer au bureau de l'enregistrement de leur siège social les comptes rendus ou extraits des délibérations de leurs Conseils d'Administration ou de leurs assemblées d'actionnaires, et de présenter sur réquisition des agents de l'Enregistrement leurs livres et registres de comptabilité. « Le Gouvernement s'estime, d'ailleurs, en mesure d'établir pour ces sociétés le contrôle des comptabilités et des déclarations » (Rapport Ch. Dumont, page 32).

Tel est encore le cas des entreprises industrielles ou com-

merciales qui exploitent accessoirement un domaine agricole, lorsque leur comptabilité générale fait ressortir distinctement le bénéfice provenant de cette exploitation. Avant la loi du 30 décembre 1928, et dans l'hypothèse où les bénéfices d'une entreprise industrielle ou commerciale provenaient en partie de la culture, il y avait lieu de retrancher du bénéfice global pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux les fractions de ce bénéfice provenant de l'exploitation agricole. Lorsque la comptabilité de l'entreprise permettait d'en isoler exactement le montant, la déduction portait sur le bénéfice réel.

Or, dans cette hypothèse, bien que le bénéfice agricole réel fut exactement connu, bien qu'il fut déduit pour son intégralité du bénéfice total de l'entreprise, l'impôt sur les bénéfices agricoles n'en était pas moins obligatoirement établi d'après le système forfaitaire. Les évaluations forfaitaires étant le plus souvent inférieures à la réalité, il en résultait fréquemment qu'une fraction des bénéfices réalisés par ces entreprises échappait à tout impôt cédulaire.

La loi du 30 décembre 1928 a supprimé cette anomalie.

Dorénavant, les Sociétés doivent être taxées d'après leur bénéfice agricole réel. Par conséquent si ce bénéfice agricole réel est supérieur au bénéfice forfaitaire la différence cessera d'échapper à l'impôt.

Si le bénéfice réel est inférieur au bénéfice forfaitaire, le contribuable continuera à bénéficier de l'imposition sur le bénéfice réel.

Mais il peut arriver qu'une entreprise industrielle ou commerciale dont les bénéfices proviennent pour partie d'une exploitation agricole ne fasse pas ressortir dans sa comptabilité le montant exact du bénéfice produit par cette exploi-

tation. Alors si le bénéfice agricole ne se distingue pas dans la comptabilité il sera déterminé forfaitairement par l'application du coefficient ordinaire ; et la différence entre le bénéfice total de toutes les branches de l'entreprise et le forfait agricole sera frappée de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dont le taux — 15 % — est supérieur à celui des bénéfices agricoles qui est de 12 % seulement. Le Contribuable n'a donc plus d'intérêt à confondre ces deux catégories de bénéfices.

Par ailleurs, il a été précisé que le bénéfice réel à retenir est celui de la période dont il est fait état pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et que la procédure de vérifications et de rectifications des déclarations ainsi que les pénalités pour défaut ou insuffisance de déclarations seront réglées d'après les principes appliqués dans l'établissement de ce dernier impôt (Rapport Chappe-delaune, page 27 et 28).

Ainsi le principe de l'imposition forfaitaire est battu en brèche, et progressivement le législateur s'achemine vers l'imposition sur le bénéfice réel.

---

## CHAPITRE III

### LES PERSONNES IMPOSABLES

L'impôt sur les bénéfices agricoles frappe les revenus de l'exploitation.

Sont donc assujettis à cet impôt tous les exploitants, propriétaires, fermiers, ou métayers, même s'il s'agit de personnes morales.

#### Le minimum non imposable

Ainsi, une condition est nécessaire pour être assujetti à cet impôt : Il faut être exploitant. Mais elle n'est pas suffisante : Il faut en outre que le bénéfice forfaitaire du cultivateur soit supérieur à l'abattement à la base, c'est-à-dire à deux mille cinq cents francs. Ce n'est pas là une condition attachée à la personne, et c'est un point sur lequel il nous faudra revenir. Mais nous le faisons figurer dans ce chapitre pour une raison pratique : Cette disposition a pour conséquence d'exempter un nombre considérable de cultivateurs. Et nous croyons bon d'indiquer immédiatement que tous les exploitants ne sont pas atteints par l'impôt.

#### Les métayers

Il n'est pas difficile, en général de déterminer quel est l' « exploitant » : En cas d'exploitation directe c'est le propriétaire. En cas de bail à ferme c'est le fermier. Dans le métayage il semble bien que le propriétaire et le métayer

soient tous les deux exploitants, parce qu'ils participent l'un et l'autre à la direction de l'entreprise et parce qu'ils courent les mêmes risques.

C'est dans ce sens que s'est prononcé le législateur non sans tâtonnements, et sans être encore arrivé à une solution équitable.

### *Evolution de la Législation*

Le Régime d'imposition a pourtant changé à différentes reprises : A la suite de la loi de 1917, le métayer était seul considéré par l'Administration comme exploitant et devait être seul cotisé d'après la totalité des bénéfices de l'exploitation. La loi ne s'était pas formellement prononcée ; mais c'était la solution qui découlait des débats parlementaires. C'était celle qui était exprimée dans de nombreuses réponses ministérielles (Entre autres réponse à M. Bouveri, sénateur. *J. O.* 9 mai 1923. N° 5.712).

C'est un système inverse qui fut adopté par l'article 13 de la loi du 30 Juin 1923 : L'impôt précédemment inscrit dans le rôle au nom du métayer devait à partir de 1924 être établi, pour chaque exploitation envisagée isolément, au nom du bailleur, sauf son recours contre le métayer pour une part proportionnelle à la division des fruits qui s'opérait entre eux. L'impôt pouvait cependant rester facultativement inscrit au nom du métayer, si le contrat avait mis la charge de l'impôt à son nom et si l'Administration était avisée de cette clause spéciale.

### *Système actuel*

Nouveau système en 1924, moins d'un an après !  
D'après la loi du 22 mars 1924, article 5 § 1, le bail-

leur et le métayer sont l'un et l'autre cotisés directement. Le revenu imposable de l'exploitation est réparti entre eux d'après la proportion servant de base au partage des produits. On estime, en effet, actuellement que « Dans le cas d'exploitation par métayage le revenu total que le propriétaire retire de son domaine comprend, outre le revenu foncier qu'il retire en tant que propriétaire la part de bénéfices agricoles qui lui revient comme exploitant. Or, le bénéfice agricole qui sert de base à l'impôt cédulaire et qui est évalué par application à la valeur locative des terrains exploités, de coefficients fixés annuellement, représente seulement le bénéfice de l'exploitation à l'exclusion de la rente du sol » (Réponse à M. Boret. *J. O.* 26 Mars 1926. N° 7.992).

Il en résulte que « pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu, un propriétaire, qui cultive lui-même son domaine ou qui l'exploite par métayer, doit indiquer dans sa déclaration, indépendamment du bénéfice agricole qu'il réalise en qualité d'exploitant, le revenu foncier qui correspond à la valeur locative du domaine et qui lui échoit en qualité de propriétaire ». (Réponse à M. Lamoureux. *J. O.* 19 Février 1924. N° 19.618).

Et le Ministre a précisé dans de nombreuses réponses que « c'est l'intégralité du Revenu cadastral qui doit être indiquée » (Réponse à M. Poitou-Duplessy. *J. O.* 2 Septembre 1924. N° 472. — Réponse à M. Coucoureux. *J. O.* 2 Mars 1926. N° 6.726).

Et la raison de ces décisions c'est encore une réponse ministérielle qui nous la fournit : « Si dans le cas de métayage le produit brut est partagé par moitié, il ne s'ensuit pas que les revenus nets du propriétaire et du métayer soient nécessairement égaux : La part du produit brut revenant

au propriétaire n'est pas, en effet, grevée des mêmes frais que celle du métayer, auquel incombe normalement la fourniture de la main-d'œuvre. Quoiqu'il en soit, le revenu net obtenu par le propriétaire comprend, d'une part, la rente du sol qu'il recueille en tant que possesseur du fonds ; d'autre part, une fraction de bénéfice agricole qui lui échoit en tant que co-exploitant » (Réponse à M. Charoulet. *J. O.* 28 Décembre 1924. N° 1.072).

### *Critique du système actuel*

Ainsi, en cas de bail à ferme, le propriétaire reçoit un fermage et paie l'impôt foncier sur la valeur locative de l'exploitation. Le fermier conserve le reste des produits de la terre et paie l'impôt sur les bénéfices agricoles. Au contraire, en cas de métayage, le propriétaire paie l'impôt foncier et l'impôt sur les bénéfices agricoles, *sur sa part de fruits*. Or, d'après MM. Allix et Lecerclé, « cette part de fruits est l'unique recette du propriétaire qui ne perçoit pas de fermage en argent. Donc, *jusqu'à concurrence de la valeur locative*, elle équivaut à un fermage en nature et ne constitue pas du bénéfice agricole, mais du revenu foncier ».

Prenons l'exemple, disent-ils, d'un domaine dont la valeur locative cadastrale est 4.000 francs. Cette valeur a été augmentée de 75 % par la loi du 13 Juillet 1925 pour servir de base à l'impôt — ce qui donne sept mille francs. Supposons que le bénéfice agricole forfaitaire soit évalué en appliquant à cette valeur locative le coefficient 2 (Ce n'est du reste plus le coefficient actuellement employé, mais cela ne change rien au raisonnement). Nous aurons ainsi un bénéfice de 7.000 francs (Valeur locative majorée)  $\times$  2 (Coefficient), c'est-à-dire de quatorze mille francs.

Ces quatorze mille francs se partagent par moitié. Le propriétaire et le fermier seront donc taxés l'un et l'autre pour sept mille francs de bénéfices agricoles. Or les sept mille francs représentent pour le propriétaire, et jusqu'à concurrence de quatre mille francs, la valeur locative qu'il aurait touchée s'il s'était contenté d'affermier la terre. Les bénéfices agricoles proprement dits se réduisent donc pour le propriétaire, à : 7.000 francs — 4.000 francs = 3.000 francs.

### *Conclusion*

On aurait pu tout d'abord objecter à ce raisonnement que de toute façon le propriétaire perçoit une somme au moins égale au total de la valeur locative et des bénéfices évalués forfaitairement. S'il en était autrement il aurait, en effet, la ressource de se faire taxer sur son bénéfice réel. Et justement pour déterminer le bénéfice effectivement réalisé on déduit de la part de fruits que reçoit le propriétaire la valeur locative cadastrale.

Mais ce n'est pas là dessus, ainsi que l'indiquent MM. Allix et Lecerclé, que porte le problème : On ne discute pas le montant du bénéfice, mais la « ventilation » qu'en fait la loi fiscale.

Cependant, et malgré l'autorité qui s'attache à leurs noms, nous croyons que, s'il y a, en ce qui concerne le métayage, une injustice dans le mode de répartition des bénéfices imposables, cette injustice n'est pas aussi considérable que l'indiquent ces auteurs.

Le bénéfice forfaitaire est en effet évalué *déduction faite de la valeur locative*. Avec l'exemple proposé d'un domaine ayant une valeur locative de 4.000 francs et rapportant

14.000 francs, il faut pour que l'évaluation forfaitaire ne soit pas exagérée, un produit au moins égal à dix-huit mille francs, représentant les quatorze mille francs de bénéfices, plus la valeur locative. C'est donc cette somme de 18.000 francs qui est partagée. Le propriétaire ne touche pas sept mille francs et le fermier ne conserve pas onze mille francs, mais chacun d'eux reçoit 9.000 francs. Par conséquent sans tenir compte de ce que les bénéfices réels sont la plupart du temps supérieurs aux bénéfices forfaitaires, sans même tenir compte des charges qui peuvent à la suite de son bail incomber spécialement au métayer, il n'y a double imposition pour le propriétaire que jusqu'à concurrence de la moitié de la rente foncière.

Pour résumer notre argumentation en une formule mathématique, appelons R. la valeur locative cadastrale. En appliquant le coefficient 2, le bénéfice forfaitaire sera égal à 2 R et la somme à partager équivaudra à 3 R. (Valeur locative + Bénéfice forfaitaire). Le propriétaire touchera donc  $\frac{3}{2} R$  mais il devra payer l'impôt sur un revenu net foncier correspondant à l'intégralité de la valeur locative, R, et sur la moitié du bénéfice agricole  $\frac{2}{2} R$  c'est-à-dire au total sur 2 R. Il y aura donc ainsi pour lui double imposition sur une somme désignée ici par  $\frac{R}{2}$  et représentant la moitié de la valeur locative cadastrale. Le métayer touchera aussi  $\frac{3}{2} R$ . Mais comme il est imposé seulement pour la moitié des bénéfices forfaitaires, soit  $\frac{2}{2} R$  une partie de revenus qu'il touchera, égale à  $\frac{R}{2}$  sera exonérée de l'impôt.

Le métayer, comme le fermier d'ailleurs, jouit, en outre, d'une faveur nouvelle depuis la loi de Finances du 30 Décembre 1928. Sur l'initiative de M. Deyris, un amendement

a été adopté d'après lequel les enfants majeurs de fermiers et métayers, habitant et travaillant avec eux, sont considérés comme exploitants en association avec le chef de famille. Nous allons voir quel intérêt présente cette disposition nouvelle.

### Indivisions et Associations

Sous l'empire de la législation existant jusqu'à la dernière loi de Finances et exception faite pour « l'association » entre un propriétaire et son métayer, il n'existait aucune disposition législative permettant pour un domaine exploité en association de fractionner l'impôt sur les bénéfices agricoles.

Cet impôt faisait par suite l'objet d'une cote unique établie au nom de l'association sur la totalité des bénéfices imposables. Il n'y avait donc qu'un seul abattement à la base. Comme, d'autre part, les contribuables ne peuvent obtenir de réduction pour charges de familles que sur le montant des impôts auxquels ils sont personnellement assujettis, les charges de famille de chacun des associés ne pouvaient donner lieu à aucune réduction de l'impôt sur les bénéfices agricoles dûs par l'association ou par l'indivision (En ce sens notamment Réponse à M. Bellamy, député. *J. O.* 24 Novembre 1926. N° 9.542).

Cette manière de voir était également celle du Conseil d'Etat.

Cependant, « lorsque deux exploitants, indivisément propriétaires ou fermiers des terres qu'ils exploitaient avaient fixé par un acte dûment enregistré, les parcelles dont chacun aurait la jouissance exclusive, il était admis que chacun d'eux serait cotisé séparément » (Q. E. N° 14.036. M. Tré-

mintin, député, déb. Ch. page 115). Mais ce n'était là qu'une hypothèse exceptionnelle.

Aussi, à de nombreuses reprises, les représentants des Agriculteurs avaient-ils signalé l'anomalie de cette situation et fait ressortir la différence qui existait au point de vue fiscal entre les exploitations agricoles en sociétés et les Sociétés en nom collectif. Dans celles-ci, en effet, conformément aux dispositions de l'article 14 des lois codifiées par le décret du 15 Octobre 1926, les associés étaient et sont encore personnellement imposés pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans l'entreprise, de sorte qu'ils peuvent bénéficier comme de simples particuliers des réductions pour charges de famille dans l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

L'article 10 de la loi du 30 Décembre 1928, étend donc l'application de cette dernière règle à l'impôt sur les bénéfices agricoles : Désormais pour cette cédule comme pour la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, les associés sont imposés individuellement, de sorte qu'ils peuvent bénéficier des réductions légales.

### Les fermiers généraux

Le nouveau système adopté par le législateur dans la question du métayage a eu sa répercussion sur la situation des fermiers généraux.

On appelle « fermiers généraux » ceux qui afferment de gros domaines et les répartissent ensuite entre divers exploitants : fermiers ou métayers.

Sous le régime antérieur à la loi du 22 Mars 1924, modifiant le régime fiscal du métayage, ils étaient toujours assujettis à l'impôt sur les bénéfices des professions non

commerciales. Mais actuellement, s'ils passent des baux à colonat partiaire, ils sont considérés comme exploitants et deviennent ainsi passibles de l'impôt sur les bénéfices agricoles concurremment avec leurs métayers.

Ce système contient d'ailleurs une anomalie, que MM. Allix et Lecerclé dénoncent en ces termes : « Quand le fermier général sous-loue à un fermier, le propriétaire est imposable à la contribution foncière à raison du revenu net des parcelles louées, le fermier général est passible de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux sur la différence entre le prix de sous-location et le prix de fermage qu'il paie lui-même au propriétaire, enfin le fermier est assujetti à l'impôt sur les bénéfices agricoles pour la totalité du bénéfice de culture évalué forfaitairement d'après les bases légales.

Si au contraire le fermier général sous-loue à un métayer, le propriétaire reste toujours passible de la contribution foncière dans les conditions indiquées ci-dessus ; mais le fermier général échappe à l'impôt sur les bénéfices non commerciaux, son revenu professionnel étant réputé atteint par la part d'impôt sur les bénéfices agricoles qui est mise à son nom, en vertu de l'article 5 de la loi du 22 Mars 1924 ».

### Collectivités

L'impôt est perçu au profit exclusif du trésor ; aucune imposition ne doit donc être établie sur le bénéfice des exploitations gérées pour le compte de l'Etat.

Mais sous la réserve de cette exception, l'impôt sur les bénéfices agricoles, comme tous nos autres impôts cédulaires, frappe, à raison de son caractère prédominant d'impôt réel,

la profession considérée en elle-même, abstraction faite de la personnalité de celui qui l'exerce.

Toutes les collectivités (Communes. Etablissements publics ou d'utilité publique. Sociétés. Associations) peuvent donc y être assujetties dans les mêmes conditions que les particuliers.

Le Conseil d'Etat en a décidé ainsi notamment dans un arrêt fameux à propos des *asiles départementaux d'aliénés*. Il estime en effet que : « Aucune disposition de loi n'exempte de l'impôt les asiles départementaux d'aliénés pour les exploitations agricoles qu'ils possèdent. La circonstance que les produits agricoles d'un asile seraient, non pas vendus, mais consommés dans l'établissement, n'est d'ailleurs pas de nature à faire regarder cet asile comme n'ayant retiré de son exploitation agricole aucun bénéfice au sens de l'article 16 de la loi du 31 Juillet 1917. (25 Juillet 1924. C. E. 76.835. R. O. 4.928).

Identique est la situation d'un établissement hospitalier, possédant une ferme qu'il exploite lui même, et dont les produits servent à nourrir les malades (Q. E. de M. Dentu. J. O. 24 Février 1928. Déb. Sén. page 280).

Une difficulté particulière s'était présentée pour les Sociétés par actions, ainsi que pour les Sociétés à responsabilité limitée. Ces sociétés sont, en effet, réputées commerciales par les lois du 1<sup>er</sup> Août 1893 et du 7 Mars 1925. Mais le caractère commercial conféré par la loi à ces sociétés n'implique pas nécessairement que la profession par elles exercée soit commerciale (Lyon-Caen et Renault, *Manuel* n° 43 bis. Traité t. II. n° 1.084 et suivants). D'autre part, nous l'avons vu, c'est la profession considérée en elle-même et non la personne qui est frappée par l'impôt.

C'est pourquoi un Arrêt du Conseil d'Etat avait décidé que « *Une Société anonyme est imposable sur les bénéfices agricoles à raison du domaine qu'elle exploite, bien que ses actionnaires soient, pour les intérêts et dividendes distribués par elle, assujettis à l'impôt sur le Revenu des valeurs mobilières* ».

Une solution analogue avait été donnée par une réponse ministérielle (J. O. 13 Juillet 1927. N° 12.603) à propos des *Sociétés à responsabilité limitée*.

Actuellement la question ne peut plus faire aucun doute, puisqu'une disposition de la dernière loi de Finances que nous avons étudiée, a précisé dans quelles conditions doit être maintenant calculé l'impôt sur les bénéfices agricoles pour « les Sociétés soumises au droit de communication des agents de l'enregistrement, c'est-à-dire pour les Sociétés anonymes, les Sociétés en commandite par actions et les Sociétés à responsabilité limitée ».

### Les Coopératives

Il a été entendu au cours des débats parlementaires que les actes de vente au d'achat auxquels le cultivateur est obligé de procéder pour la mise en œuvre ou le développement de son exploitation ne doivent pas être considérés comme des actes commerciaux passibles de la taxe sur les bénéfices industriels et commerciaux (Sénat 31 Juillet 1917. J. O. du 1<sup>er</sup> Août, page 799).

Et c'est pourquoi les sociétés coopératives d'achat et les syndicats agricoles sont exemptés de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de la taxe sur le chiffre d'affaires, c'est-à-dire de tout impôt, lorsqu'ils remplissent les conditions prévues par l'article 18 des lois codifiées (Décret

du 15 Octobre 1926) par conséquent lorsqu'ils se bornent  
« à grouper les commandes de leurs adhérents et à distri-  
« buer dans leurs magasins de dépôt les denrées, produits  
« ou marchandises qui ont fait l'objet de ces commandes,  
« ou lorsque ne vendant qu'à leurs sociétaires, ils distri-  
« buent leurs bonis annuels auxdits sociétaires, ou à des  
« œuvres d'intérêt général ou lorsqu'ils consacrent ces bo-  
« nis à des réserves qui ne sont pas réparties entre les por-  
« teurs d'actions ».

Quant aux Syndicats et coopératives agricoles de pro-  
duction ils ne peuvent jouir de cette exemption, nous l'avons  
vu, qu'à la double condition de traiter uniquement des pro-  
duits provenant de leurs sociétaires et de ne pas sortir des  
« usage normaux de l'exploitation agricole ».

---

## CHAPITRE IV

# ETABLISSEMENT DE L'IMPOT

### La Base de l'Impôt

Les bénéfices d'un agriculteur sont donc évalués forfaitairement en se basant sur la valeur locative de ses terres. Mais les terres qu'il faut ainsi prendre en considération pour la fixation de l'impôt sont celles qu'il cultivait au premier Janvier de l'année précédente, et non celles qu'il exploite au moment de l'imposition (1).

Sous le régime de la loi de 1917, le contribuable qui devait l'impôt était celui qui exploitait au premier Janvier de l'année de l'imposition. C'était là une vieille règle qui convenait fort bien aux anciennes contributions directes, basées sur les signes extérieurs. Mais elle entraînait avec notre nouveau système d'impôts directs qui porte sur le revenu effectivement réalisé, des difficultés que le législateur n'avait pas prévues.

Prenons, en effet, avec MM. Allix et Lecerclé, l'exemple d'un fermier entrant à la Saint-Michel, c'est-à-dire au 29 Septembre, et naturellement encore en fonctions au premier Janvier de l'année de l'imposition. C'est lui qui devait, si on appliquait strictement la loi, payer l'impôt sur les

---

(1) Cette règle n'est pas applicable au cas exceptionnel où le contribuable est imposé sur son bénéfice réel. Il y a lieu de tenir compte alors du produit des divers domaines successivement exploités pendant l'année précédente.

bénéfices réalisés pendant l'année entière par l'exploitation, c'est-à-dire, en fait, surtout par son prédécesseur.

Le Ministre des Finances l'avait aussi formellement déclaré dans une réponse à M. Bernier, député : « Lorsque deux fermiers ont exploité successivement un même domaine au cours d'une année, l'impôt est dû intégralement par celui qui a l'exploitation le premier janvier (*J. O.* 1<sup>er</sup> Mars 1922, n° 12.049).

Mais c'était là chose impossible, on en était réduit pour résoudre la difficulté à une « solution bâtarde » : Le fermier sortant ne devait rien. C'était légal. Il n'était plus en fonction au premier janvier de l'année d'imposition. Mais il était ainsi injustement exonéré. Quant au nouveau fermier, il devait d'après sa feuille d'imposition payer un impôt calculé forfaitairement et pour l'année entière. Mais il lui restait le droit de demander à être imposé sur son bénéfice réel. (En ce sens Réponse Ministérielle à M. Salers, député. *J. O.* 1<sup>er</sup> Mars 1922. N° 12.245).

Il ne payait plus ainsi que pour la période où il avait effectivement exploité, au lieu de payer pour l'année entière. C'était par conséquent un avantage. Mais il devait payer d'après son bénéfice *réel*. Et celui-ci est en règle générale plus important que le bénéfice forfaitaire d'après lequel sont normalement imposés les cultivateurs et sur lequel il aurait dû par conséquent, en bonne justice, être taxé. De plus, la réponse ministérielle à M. Salers que nous venons de citer, précise les intentions de l'Administration en ces termes « Mais si, au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, il a exploité d'autres propriétés l'intéressé ne peut « obtenir de dégrèvements que si le bénéfice forfaitaire, « d'après lequel a été établie sa cotisation, excède le béné-

« fice qu'il a effectivement retiré desdites propriétés et dans  
« la mesure de cet excédent ».

Cette solution avait été consacrée par un arrêt du Conseil d'Etat, du 28 Novembre 1924. Elle était pourtant « arbitraire et tout à fait contraire à la loi puisqu'elle faisait entrer en ligne de compte les bénéfices réalisés dans des exploitations cessées avant le premier Janvier de l'année d'imposition et pour lesquelles aucun impôt n'était dû légalement » (Allix et Lecerclé).

Le législateur s'en est rendu compte et il a, par l'article 3 de la loi du 13 Juillet 1925, modifié la règle précédente. Maintenant les bénéfices de chaque agriculteur sont évalués d'après la consistance des terres qu'il exploitait au premier Janvier de l'année antérieure à celle de l'imposition.

Il en résulte qu'un fermier ayant cessé l'exercice de la profession agricole, ou changé d'exploitation, au cours d'une année déterminée, doit être cotisé l'année suivante à raison des terres qu'il cultivait au premier Janvier de l'année de la cessation ou du changement d'exploitation.

Inversement, un contribuable qui entreprend l'exercice de la profession agricole au cours d'une année n'est pas soumis à l'impôt, l'année suivante : « Il ne doit être imposé pour la première fois que dans la seconde année suivant celle au cours de laquelle il a commencé d'exploiter.

Cependant il devra calculer lui même le montant de son bénéfice agricole (forfaitaire ou réel) pour le temps couru depuis l'entrée en exploitation jusqu'au 31 Décembre de l'année précédant celle de l'imposition, afin de le porter dans sa déclaration pour l'impôt général sur le Revenu, car celui-ci doit porter sur tous les revenus effectivement

touchés (Question de M. Avril, 9 Février 1923. Déb. Ch page 1.730).

« En cas de changement de fermier au cours d'une année c'est au nom du fermier sortant que doit être établi l'impôt dû au titre de l'année suivante » (Q. E. de M. de la Ville-Moysan. J. O. du 6 Juin 1928).

Ce fermier pourra obtenir une réduction du bénéfice qui lui aura été ainsi assigné par l'Administration, mais il devra prouver que ce bénéfice forfaitaire est supérieur au bénéfice qu'il a réalisé dans les deux exploitations successivement gérées par lui au cours de l'année (s'il a simplement changé de domaine et non renoncé à l'exercice de la profession agricole).

Ce système d'imposition n'est pas à l'abri de toute critique. Pour avoir voulu conserver la « Règle de l'annuité » en vertu de laquelle on est passible d'un impôt pour toute l'année, à raison des faits existants au premier Janvier, le « législateur a commis l'erreur fondamentale de vouloir établir *d'après la situation existant à un jour donné*, « un impôt destiné à atteindre *le revenu réalisé pendant une certaine période* ; c'est-à-dire d'associer deux données complètement étrangères l'une à l'autre. » (1).

Plus logique était le projet du gouvernement que les Chambres ont écarté : Il disposait que l'impôt devait être établi d'après la situation au premier Janvier de l'année d'imposition, mais prévoyait que, par dérogation à cette règle, si le contribuable était entré au cours de l'année précédant celle de l'imposition, le bénéfice imposable serait

---

(1) Allix et Lecerclé. Op. Cit. Tome II, page 359.

partagé entre le nouvel et l'ancien fermier au prorata du nombre de mois pendant lequel chacun d'eux avait exploité.

Le vote du projet gouvernemental aurait, du reste évité de nombreuses difficultés : Un fermier n'aurait pas ainsi été exempté de l'impôt cédulaire sur les bénéfices agricoles, et soumis à l'impôt général sur le Revenu pour ces mêmes bénéfices agricoles, comme c'est actuellement possible, nous venons de le voir.

De nombreux agriculteurs que le projet gouvernemental n'aurait pas lésés, ont eu, eux aussi, à se plaindre du changement de législation.

Supposons, en effet, un fermier entrant dans un domaine le premier mai 1923, et quittant ce domaine au bout d'une période de trois ans; c'est-à-dire le premier mai 1926. En 1924, il est imposé d'après sa situation au premier Janvier 1924. En 1925, est votée la loi d'après laquelle l'exploitant est imposé au premier janvier de l'année antérieure à celle de l'imposition. En conséquence l'impôt doit être basé, cette année là encore, sur la situation au 1<sup>er</sup> Janvier 1924. En 1926 l'impôt est établi d'après la consistance de l'exploitation au premier Janvier 1925. Et en 1927 le fermier est encore imposable pour sa situation au 1<sup>er</sup> Janvier 1926, puisque, nous l'avons vu, « Un fermier ayant cessé l'exercice de sa profession agricole ou changé d'exploitation au cours d'une année déterminée doit être cotisé, l'année suivante, à raison des terres qu'il cultivait au 1<sup>er</sup> Janvier de l'année antérieure à celle de l'imposition ».

Voilà donc un agriculteur qui sera resté trois ans dans un domaine et qui sera imposé quatre fois. Sans doute il pourra obtenir une réduction de son imposition forfaitaire, si le bénéfice réel obtenu par lui au cours de la dernière

année est inférieur au bénéfice compris dans le rôle. Mais s'il a entrepris une autre exploitation il devra prouver que le bénéfice, qui lui est forfaitairement attribué est supérieur au total des bénéfices que lui ont procuré ses deux exploitations successives au cours de l'année.

Du reste, il devra payer de toute façon l'impôt sur les bénéfices qu'il a effectivement réalisés pendant la période de l'année où il est resté dans le domaine.

Peut être a-t-il obtenu, lorsqu'il a commencé son exploitation une réduction correspondante ? Ce n'est pas sûr ! En 1924, l'administration se montrait très difficile pour les justifications. D'ailleurs les bénéfices réalisés entre le 1<sup>er</sup> mai et le 31 décembre pouvaient être égaux à ceux qui étaient évalués forfaitairement pour toute l'année. L'Agriculteur devra donc payer l'impôt pour une période supérieure à celle durant laquelle il est resté dans le domaine.

Et ce n'est pas là une « hypothèse d'école ». De nombreuses réclamations se sont produites à ce sujet. Et les Contrôleurs, bien que les jugeant équitables, ont dû les repousser : Chacune des impositions, avait été légalement établie.

### Lieu de l'Imposition

L'impôt dû par chaque contribuable fait l'objet d'une cote unique. Pour déterminer cette cotisation on tient compte de la valeur locative globale de toutes les terres qu'il exploite.

Et cet impôt est dû dans la commune où le contribuable possède son habitation principale au premier Janvier de l'année d'imposition (1).

---

(1) Il en résulte que lorsque l'exploitant est décédé au cours de l'année précédente, l'impôt n'est pas applicable.

Toutes les fois que le contribuable est passible en même temps de l'impôt général sur le Revenu, les deux cotisations doivent donc être établies dans la même localité.

Quant aux collectivités, elles sont imposées dans la commune où leur siège est établi.

Mais que faut-il décider lorsque l'exploitant n'a ni domicile ni aucune résidence en France ? Dans ce cas l'impôt sera valablement établi au lieu du siège principal de l'exploitation (En ce sens Allix et Lecerclé).

Cette règle gagnerait à être généralisée, et il serait bon que dans tous les cas le lieu de l'imposition soit celui de l'exploitation : le mode actuel de taxation dans la commune où le contribuable a sa résidence principale rend souvent le contrôle impossible.

### Calcul de l'impôt

#### *Tarif*

Le législateur avait déjà témoigné sa sympathie aux agriculteurs dans l'évaluation de leur bénéfice. Il leur manifeste encore dans le calcul de l'impôt frappant ces mêmes bénéfices. Bien qu'il s'agisse là de revenus mixtes rémunérant à la fois le capital et le travail, le tarif de l'impôt est pour eux le même que pour les revenus provenant du seul travail : après avoir été de 6 % (Loi du 25 juin 1920) et de 7,20 % (Loi de mars 1924 établissant le double-décime) il est maintenant de 12 % seulement, alors que le taux pour les bénéfices industriels et commerciaux est de 15 %.

#### *Abattements à la base*

L'impôt ne frappe pas, d'ailleurs, la totalité des revenus. Le législateur a ici encore introduit, comme nous l'avons

déjà vu, des abattements à la base qui favorisent les petits cultivateurs.

Jusqu'en 1925 une première fraction allant jusqu'à quinze cents francs était entièrement exonérée. Une deuxième fraction allant de 1.500 à 4.000 francs ne comptait que pour moitié. Un agriculteur dont les bénéfices étaient évalués à 6.000 francs ne payait l'impôt que sur :

$$\begin{array}{r} 1.250 \text{ francs (moitié de la fraction comprise entre 1.500} \\ \text{et 4.000 francs)} \\ + 2.000 \text{ francs (intégralité de la somme comprise au-dessus} \\ \text{de 4.000 francs)} \end{array}$$

---

soit 3.250 francs seulement.

Ces abattements ont d'ailleurs été élargis par la loi du 13 juillet 1925 pour compenser la majoration qu'elle établissait sur la valeur locative cadastrale. Dorénavant la fraction de revenus allant jusqu'à 2.500 francs est complètement exonérée. Celle comprise entre 2.500 et 4.000 francs est comptée pour un quart. Et celle comprise entre 4.000 et 8.000 francs pour la moitié.

Pour tous les agriculteurs dont le bénéfice est supérieur à 8.000 francs, la somme des abattements à opérer est donc toujours de :

$$\begin{array}{r} 2.500 \text{ (intégralité de la première fraction)} \\ + 1.125 \text{ (trois quarts de la fraction comprise entre 2.500} \\ \text{et 4.000 francs)} \\ + 2.000 \text{ (moitié de la fraction comprise entre 4.000 et} \\ \text{8.000 francs)} \end{array}$$

---

5.625 francs.

C'est d'ailleurs une somme qui ne peut jamais être dépassée, parce que le contribuable n'a droit qu'une seule

fois aux abattements à la base, même s'il a plusieurs exploitations. La loi a fait une application formelle de cette règle au propriétaire qui a plusieurs métayers.

Et MM. Bokanowski et Laskine déclarent dans leur « Commentaire Pratique » de la loi de Finances du 13 juillet 1925 (page 6) : « En ce qui concerne le bailleur l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 25 juin 1920, modifié par l'article 4 de la loi du 13 juillet 1925, ne joue que sur l'ensemble de ses propriétés. Il ne peut donc cumuler les abattements à la base que pourraient comporter les diverses impositions qui seront personnellement établies à son nom, à proportion de sa part dans les produits des diverses exploitations ».

### Réductions pour charges de famille

Le montant de l'impôt sur les bénéfices agricoles ainsi calculé bénéficie, en outre, des réductions pour charges de famille. Et il ne faut pas confondre ces réductions avec les abattements à la base auxquels peuvent donner droit ces mêmes charges dans la cédule des traitements et salaires, par exemple. La réduction ne porte pas sur le montant du revenu imposable. Elle porte sur le montant de l'impôt.

On commence par déterminer le revenu imposable. Lorsqu'il est fixé on calcule l'impôt. Et ensuite, on opère la réduction pour charges de famille dans les conditions suivantes (ce sont les mêmes pour tous les impôts cédulaires sauf pour l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières qui ne bénéficie pas des réductions).

### *Calcul des réductions*

Le tarif de la réduction est différent suivant que le revenu net *global* est supérieur ou non à 10.000 francs.

Pour déterminer le revenu net global on peut faire état des abattements pour mariage et pour charges de famille, mais sans retrancher le minimum non imposable.

Si le contribuable a un revenu net ainsi fixé inférieur à 10.000 francs le montant de son impôt sur les bénéfices agricoles est réduit de 7,50 % pour une personne à sa charge, de 15 % pour deux personnes à sa charge et ensuite de 15 % par personne en plus. Avec huit personnes à charge, l'impôt disparaît complètement.

Si le revenu dépasse 10.000 francs, la réduction est de 5 % pour une personne à sa charge, 10 % pour deux personnes à sa charge, 15 % pour trois personnes et ensuite de 10 % par personne. Elle ne peut, en outre, jamais dépasser pour chaque impôt cédulaire 360 francs par personne.

#### *Contribuables ayant droit à la réduction*

En principe la réduction peut être demandée par tout contribuable. Il en résulte que deux personnes, à condition d'être l'une et l'autre, contribuables, c'est-à-dire d'avoir des impositions distinctes, peuvent demander respectivement la réduction pour des charges qui leur sont communes. Et on aboutit inévitablement à une injustice : en cas de mariage entre un instituteur et une institutrice, par exemple, les époux ont tous les deux le droit de demander une réduction, sur le montant de l'impôt auquel ils sont respectivement assujettis, pour leurs enfants communs. Au contraire, seul le mari peut demander le bénéfice de la réduction dans le cas d'une exploitation agricole, alors même que la femme participerait — comme c'est la règle générale — aux travaux de l'exploitation.

Une condition est d'ailleurs nécessaire pour que le con-

tribuable puisse bénéficier de cet avantage. Il doit être français. La réduction n'est pas seulement une mesure d'équité, c'est aussi une mesure prise en vue d'encourager la natalité française. Aussi l'article 44 de la loi du 22 mars 1924 décide que sauf traité de réciprocité « les réductions d'impôt ou de taxe..... prévus au bénéfice des familles nombreuses ne sont applicables qu'aux citoyens français et aux originaires des colonies françaises et des pays de protectorat ». Les étrangers ne peuvent donc prétendre à ce bénéfice en l'absence de traités de réciprocité. Mais comme il n'existe pas de traité visant expressément cette situation, l'administration admet que les traités contenant la clause de la nation la plus favorisée ou celle de l'assimilation fiscale aux nationaux sont ici suffisants. Et c'est maintenant le cas pour la plupart des pays.

#### *Personnes constituant une charge de famille*

Après avoir examiné quelles personnes pouvaient prétendre à une réduction d'impôts, il y a lieu de se demander maintenant quelles personnes peuvent être considérées comme constituant une « charge ».

Ce sont en premier lieu les *descendants* de moins de 21 ans (s'ils sont infirmes la limite d'âge disparaît). Le mot « descendants » doit du reste être entendu d'une façon très large : il comprend les enfants légitimes, naturels et adoptifs et même les petits-enfants, si les grands-parents les prennent à leur charge.

Ce sont en second lieu les *ascendants* directs ou par alliance : ils doivent avoir au moins 70 ans et être infirmes. Lorsqu'il s'agit d'une veuve habitant avec ses enfants, l'âge

nécessaire pour donner droit à la réduction est abaissé à 60 ans.

Pour être considéré comme ayant une personne à sa charge, il n'est pas nécessaire de l'héberger ou de subvenir à tous ses besoins ; il suffit de lui fournir un appui pécuniaire, même si elle a une résidence distincte et même si cet appui n'est que le complément de ressources personnelles.

Bien plus, le contribuable a droit à la réduction même si la personne à sa charge est assujettie à un impôt cédulaire. La loi exige bien sans doute que la personne « à charge » n'ait pas de revenus distincts, mais, d'après MM. Allix et Lecerclé, il faut interpréter cette disposition « au regard de l'impôt général ».

Seuls les ascendants et les descendants répondant à ces conditions peuvent donner droit aux réductions.

Il en est autrement des personnes étrangères à la famille qu'on aurait recueillies par charité (Question Chapsal du 12 décembre 1922).

La femme du contribuable n'est pas comptée parmi les personnes permettant d'obtenir la réduction. Elle peut cependant faire bénéficier son mari d'abattements à la base pour le revenu global ou pour la cédule des traitements et salaires.

Il a de même été précisé, à propos d'une question écrite de M. de Warren, député, au sujet d'un orphelinat agricole, ayant recueilli des orphelines mineures dont une grande partie était employée aux travaux agricoles, que « les col-  
« lectivités et notamment les orphelinats ne peuvent pas  
« bénéficier des réductions pour charges de famille » (J. O. du 20 janvier 1926, n° 6030).

### *Charges de famille spéciales aux fermiers et métayers*

Sur l'initiative de M. Deyris, la Commission des Finances de la Chambre, avait adopté lors de l'étude de la dernière loi des Finances, une disposition tendant à instituer en faveur du métayer sur sa part de revenu imposable un abattement supplémentaire de 500 francs pour sa femme et de 500 francs pour chacun des membres de sa famille habitant et travaillant avec lui. Le bénéfice de la même mesure aurait profité au fermier non assujetti à l'impôt général sur le Revenu.

Mais la Commission des Finances du Sénat n'a pas voulu accepter cette exonération en faveur des personnes travaillant avec les fermiers et les métayers.

### *Application de la règle de l'annualité*

Pour fixer le nombre de personnes à la charge du Contribuable, il faut, d'après l'Administration et la Jurisprudence du Conseil d'Etat, examiner sa situation au premier Janvier de l'année de l'imposition, comme l'exige, nous l'avons vu, la règle de l'annualité. Et voici encore une fâcheuse conséquence de cette règle : Un enfant né le 31 Décembre 1928 permet à son père de bénéficier intégralement de la réduction pour charge de famille sur l'impôt dû en 1929, qui frappe pourtant le revenu de 1928. Inversement supposons qu'un ascendant meure le 31 Décembre 1928. Le contribuable n'aura plus cette personne à sa charge, le premier Janvier 1929. Il n'aura donc plus droit, à ce titre, à une réduction pour charge de famille, sur l'impôt grevant son revenu de 1928. Et pourtant il a dû supporter cette charge pendant toute l'année 1928. Il serait donc plus

logique de proportionner la réduction pour charge de famille avec le temps pendant lequel cette charge a été supportée.

---

## CHAPITRE V

### MESURES D'APPLICATION

#### De la recherche des Exploitations imposables

Les Agriculteurs sont passibles de l'impôt sur les bénéfices agricoles, nous l'avons vu, toutes les fois que leurs bénéfices dépassent 2.500 francs. D'une manière générale, tous les cultivateurs exploitant des terres dont le revenu cadastral est égal à 458 francs en chiffres ronds (avec le coefficient général 2.5) sont donc dans le cas d'être assujettis à l'impôt. Par conséquent le premier soin du contrôleur doit être de rechercher les exploitations qui sont ainsi imposables.

Il procède à cette tâche à l'aide des données que présentent la matrice générale et la matrice cadastrale des propriétés non bâties.

Il surveille les mutations de propriété afin de relever le nom des nouveaux propriétaires et de suivre les modifications qui peuvent survenir dans la consistance des exploitations.

La Consultation des rattachements opérés par le percepteur sur le Rôle de l'impôt foncier lui révèle d'autre part les extensions d'exploitation.

#### Réception et Utilisation des Déclarations

Le Contrôleur dispose également des déclarations qui doivent lui être faites par les contribuables et qui incombent suivant les cas au propriétaire ou à l'exploitant.

*Déclaration du propriétaire en cas de fermage ou métayage*

Les Propriétaires des domaines affermés ou exploités par métayers sont tenus à chaque renouvellement du bail de remettre au contrôleur du siège de l'exploitation une déclaration indiquant la désignation de cette exploitation, les noms et prénoms du fermier entrant et la date de son entrée.

S'il s'agit de *marchés de terre*, c'est-à-dire de locations qui s'appliquent à des parcelles isolées sans bâtiments d'exploitation, la déclaration doit indiquer non seulement le nom du preneur et la désignation des parcelles louées, mais aussi le montant du revenu cadastral de ces parcelles.

Dans le cas de métayage, le bailleur doit en outre déclarer la proportion servant de base au partage des revenus. (On sait, en effet, que l'impôt sur les bénéfices agricoles est réparti entre le propriétaire et le métayer dans la même proportion que les bénéfices sont divisés entre eux). Cette indication doit être fournie à chaque renouvellement de bail ou à chaque modification des conventions réglant le partage des produits.

Lorsqu'un propriétaire loue ses domaines à un fermier général, le propriétaire doit déclarer, en même temps que le nom du preneur, la désignation des propriétés qui lui sont affermées. De son côté le fermier général produit ensuite les déclarations nécessaires en ce qui concerne les domaines qu'il sous-loue à d'autres fermiers, et ceux qu'il exploite par métayers. (I. art. 114).

Le bailleur doit faire la déclaration qui lui incombe dans les trois mois du renouvellement ou de la modification du bail. Aucune condition de forme n'est exigée : Une lettre

ou même une simple note adressée au contrôleur est suffisante.

Le Contrôleur accuse réception des déclarations qui lui sont ainsi envoyées.

Il doit aussi vérifier les affirmations des contribuables, et surtout, examiner si tous les propriétaires de domaines affermés ou exploités par métayers ont produit les déclarations auxquelles ils sont tenus. Pour cela il se sert notamment des relevés de baux enregistrés, ainsi que des déclarations relatives à la confection des rôles auxiliaires de fermiers, qui lui sont communiquées par la Direction.

A défaut de déclaration l'impôt est établi au nom du bailleur dans les mêmes conditions que s'il exploitait directement (I art. 123). Cependant lorsque le contrôleur apprend qu'un propriétaire a cessé d'exploiter lui-même et a pris un fermier ou un métayer ; qu'il a renouvelé des baux ou modifié la consistance d'exploitations louées, il doit avant d'appliquer la sanction rappeler à l'intéressé les obligations qui lui incombent. Et c'est seulement dans le cas où le propriétaire resterait inactif malgré cet avertissement que l'impôt serait établi à son nom (Circ. 1.422).

D'après la même circulaire (pages 20 et 21), il faut tenir compte des déclarations produites spontanément après l'expiration des délais légaux, à condition toutefois qu'elles parviennent au contrôleur avant qu'il n'ait envoyé ses matrices à la direction. Si elles lui parviennent après cet envoi, il en sera tenu compte seulement pour l'année suivante, à moins qu'un changement nouveau ne survienne dans l'exploitation.

Enfin, en cas de *métayage*, lorsque le propriétaire déclare régulièrement la composition parcellaire de son exploitation,

mais oublie de déclarer dans quelle proportion se partagent les fruits, cette omission n'est pas suffisante pour légitimer l'établissement de l'impôt au nom du seul propriétaire. Le Contrôleur doit rappeler au contribuable l'obligation qui lui incombe. Et en cas de défaut de réponse, au lieu d'appliquer la sanction habituelle, il doit simplement répartir l'imposition entre le propriétaire et le métayer dans la proportion qui sert de base, *dans la région*, au partage des fruits (Circulaire 1.422).

### *Déclarations de l'Exploitant*

D'après l'article 3 de la loi du treize juillet 1925, celui qui exploitait un domaine dont le revenu cadastral dépassait 2.500 francs, devait remettre chaque année au maire de la commune du siège de chaque exploitation, une déclaration énonçant la contenance et le revenu cadastral des parcelles qu'il exploitait, ces parcelles étant classées par nature de culture. Cette déclaration devait être faite avant le premier Février, par le fermier, ou en cas de métayage, par le propriétaire.

A défaut de déclaration, l'exploitant était invité par le contrôleur à faire celle-ci dans un délai de 20 jours. Si le contribuable restait inactif, son bénéfice était, à titre de sanction, calculé en appliquant à la valeur locative totale des parcelles exploitées, le plus élevé des coefficients employés dans la région.

Depuis la loi du 3 Août 1926 adoptant le système du coefficient unique, l'exploitant n'a plus à produire cette déclaration : Elle serait actuellement sans intérêt, dans la plupart des cas.

L'exploitant n'a plus maintenant à faire de déclarations

que pour obtenir des réductions d'impôt, soit par l'application du coefficient réduit, spécial aux terres emblavées, soit par le bénéfice des réductions pour charges de famille.

### *Déclarations pour les terres emblavées*

L'application du coefficient réduit en ce qui concerne les terres affectées à la culture du blé au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition est subordonnée à une déclaration de la part de l'exploitant (I. art. 111). Elle doit indiquer la contenance et le revenu cadastral des terres pour lesquelles le coefficient réduit est demandé.

La déclaration, qui incombe à l'exploitant, peut être faite en cas de métayage, soit par le bailleur, soit par le colon partiaire. Elle doit être adressée au contrôleur du siège de l'exploitation, lorsque le contribuable n'y possède pas son domicile.

Strictement, la déclaration devrait être produite tous les ans, dans les deux premiers mois de l'année. Toutefois « étant donné que pour un même exploitant la proportion des terres ensemencées en blé par rapport à l'ensemble des terres cultivées ne varie généralement que dans d'étroites limites, il convient d'admettre que la déclaration peut ne pas être renouvelée, tant qu'il n'est pas survenu de modifications sensibles dans le revenu cadastral des terres emblavées » (I. art. 111).

Le Contrôleur doit accuser réception des déclarations de l'exploitant, comme de celles du propriétaire. Il doit ensuite en vérifier l'exactitude. Il rapproche notamment les déclarations relatives à la contenance et au revenu cadastral des terres emblavées « des données de même nature qui peuvent être trouvées dans les mairies. Lorsqu'une déclaration fait

« ressortir par rapport à la contenance totale de l'exploitation une proportion de terres semées en blé qui paraît anormale, eu égard aux usages de la région, le contrôleur provoque les explications de l'intéressé ». (Instruction Générale du 31 Janvier 1928, page 115).

### *Déclarations pour charges de famille*

Les exploitants qui veulent bénéficier des réductions pour charges de famille, auxquelles ils peuvent avoir droit doivent adresser dans les deux premiers mois de chaque année, au contrôleur du lieu de leur domicile une déclaration indiquant les noms, prénoms, date et lieu de naissance de chacune des personnes à leur charge, ainsi que les circonstances (lien de parenté, infirmités, etc..) de nature à justifier que ces personnes rentrent dans la catégorie des personnes à la charge, telle que la comprend l'article 52 des lois codifiées.

Ces déclarations n'ont pas besoin d'être renouvelées tous les ans : Elles demeurent valables, tant qu'il n'y a pas de modification à faire subir aux différentes indications qu'elles contiennent.

Dans ce cas encore, le contrôleur doit accuser réception des déclarations qui lui sont parvenues, et aussi en vérifier l'exactitude. « Lorsque certaines de ces indications lui paraissent douteuses il les rapproche notamment de celles des tableaux de dénombrement de la population et des registres de l'état-civil, en ayant recours au besoin à l'intermédiaire de ses collègues ; il demande également aux intéressés les justifications qu'il juge indispensables ». (Instruction Générale page 196).

Mais ici il n'y a pas de sanction contre l'absence de

déclaration : Celle-ci est demandée au contribuable « pour s'assurer le bénéfice de la réduction », et joue le rôle de renseignement réclamé à l'exploitant dans son propre intérêt. La réduction est de droit, même sans déclaration et le contrôleur doit la faire d'office s'il est renseigné par ailleurs sur les charges de famille. Il doit de même tenir compte des changements survenus depuis une déclaration, s'il possède les renseignements nécessaires, et par conséquent il ne doit pas refuser la réduction au contribuable qui aurait omis de renouveler sa déclaration, sous prétexte qu'elle est devenue inexacte ou incomplète.

Bien plus, lorsque le contribuable n'a pas fait de déclaration il peut faire valoir son droit par voie contentieuse, et dans ce cas il obtiendra son dégrèvement.

### **Etablissement des Impositions**

Le Contrôleur, avec les données fournies par les déclarations, et par les divers documents dont il dispose, fait dans chaque commune et pour chaque contribuable, propriétaire, fermier, ou métayer, le relevé général des revenus fonciers afférents aux propriétés exploitées, par groupes de natures de culture correspondant aux coefficients prévus par la loi.

Rien ne s'oppose d'ailleurs, puisqu'il ne s'agit pas en principe de déterminer le revenu réel des intéressés, à ce que pour la recherche des imposables et la reconnaissance des propriétés exploitées, il soit fait appel au concours des maires, répartiteurs et classificateurs, qui cependant n'interviennent pas officiellement dans l'établissement de l'impôt.

Un extrait de ce relevé, mis à jour annuellement, des modifications survenues dans la consistance des exploitations

est communiqué au contrôleur du lieu de l'habitation principale, lorsque le contribuable n'a pas sa résidence dans la même division de contrôle que son exploitation.

Le contrôleur annote les feuillets et calcule avec les coefficients appropriés le bénéfice imposable.

C'est au moyen des feuillets qu'est ensuite rédigée la matrice.

---

## CHAPITRE VI

### LES TERRAINS D'AGREMENT

#### Principe

L'application de l'impôt sur les bénéfices agricoles suppose qu'il y a eu des gains effectivement réalisés, et nous avons vu que lorsque l'exploitation est déficitaire l'impôt n'est plus exigible.

Il y a pourtant des terrains qui ne sont pas exploités, qui, par conséquent, ne procurent aucun bénéfice au locataire, et qui pourtant supportent l'impôt sur les bénéfices agricoles. Ce sont tous les terrains réservés au pur agrément, tels que les parcs, jardins, avenues, pièces d'eau, ou spécialement aménagés en vue de la chasse (Loi du 31 Juillet 1917).

Les terrains non cultivés destinés à la construction sont aussi frappés par cet impôt depuis la loi du 25 Juin 1920.

Pour déterminer le « bénéfice agricole » imposable en ce cas, on emploie encore le système des coefficients et le revenu est égal à la valeur locative majorée de 75 % et multipliée par le coefficient ordinaire.

Le taux de l'impôt est ici encore de 12 %.

Ces terrains ne sont du reste pas complètement assimilés aux autres exploitations : Les revenus qu'ils procurent au locataire, en effet, sont des revenus fictifs : Ils ne doivent donc pas entrer en compte dans la détermination du

revenu global. Mais, par contre, ils ne bénéficient ni de réductions dans le calcul du montant de l'impôt, ni d'aucun abattement à la base.

Il est donc intéressant de savoir si l'on se trouve en présence de terrains d'agrément ou de terres exploitées. Aussi, est-il précisé par l'administration que « la dénomination de parcs, jardins ou avenues attribuée à certaines propriétés ne doit pas suffire à les faire tomber sous le coup de la disposition visant les terrains d'agrément. Celle-ci ne leur est applicable que s'il s'agit réellement de propriétés qui ne sont pas mises en valeur par un mode normal d'exploitation ».

De même les terres sur lesquelles le droit de chasse est réservé au propriétaire ou affermé à des tiers, ne doivent pas être de ce seul fait classées parmi les terrains aménagés en vue de la chasse. Il est, en effet, d'usage courant que le propriétaire se réserve le droit de chasse sur les terres qu'il afferme. Dans ces conditions si on voulait considérer comme terrains spécialement aménagés dans ce but toutes les exploitations où le propriétaire a conservé le droit de chasse, presque tous les domaines affermés pourraient être compris dans cette catégorie.

Les travaux de culture ne sont, d'ailleurs, gênés en rien par cette faculté conservée par le propriétaire. Il en est autrement pour certains terrains : Leur mode habituel d'exploitation est devenu précisément ce que l'administration appelle « l'absence d'exploitation normale » : Les cultures sont faites en vue d'attirer et de conserver le gibier. Une grande partie de ce gibier provient souvent, du reste, d'un élevage spécial. Des tirés sont aménagés. Dans certaines régions, telles que la Sologne, des terrains de vaste étendue

sont abandonnés au gibier, et leur location rapporte ainsi davantage aux propriétaires que ne le pourrait faire une exploitation normale.

C'est donc une nécessité d'imposer ces terrains. Il est inadmissible, en effet, que sans profit pour le pays, des exploitations soient enlevées à la culture pour être réservées au gibier. Et il serait injuste, lorsqu'une propriété est louée uniquement pour la chasse plus cher qu'elle ne le serait pour la culture, de ne pas imposer au moins aussi lourdement au titre des bénéfices agricoles le nouveau « fermier » louant en vue seulement de la chasse, qu'un cultivateur dont l'exploitation serait normale, sans préjudice des taxes communales pouvant grever spécialement les chasses gardées.

Ces revenus sont, nous l'avons déjà dit, des revenus fictifs. Ils reposent, en somme, sur des signes extérieurs. Il n'y aurait donc rien eu d'anormal à ce que l'impôt fût basé sur la consistance des terres au premier Janvier de l'année de l'imposition. Et c'est pourquoi, le Ministre des Finances a dû préciser dans une réponse à M. Tatton-Vassal, député, que la règle posée par l'article 32 des « lois codifiées du 15 Octobre 1926 et d'après laquelle l'impôt sur les bénéfices agricoles est établi chaque année d'après la consistance de l'exploitation au premier Janvier de l'année précédente a une portée générale ; qu'elle est applicable pour l'imposition des terrains d'agrément comme des terrains cultivés » (*J. O.* 18 Mars 1927. N° 11.247).

### Exemptions

Le but de l'impôt sur les bénéfices agricoles était de taxer non seulement les terrains cultivés, mais aussi tous les terrains que leurs propriétaires soustraient à la culture.

dans un but de spéculation ou dans un but d'agrément  
« L'impôt joue ici le rôle de taxe somptuaire ou de taxe à la plus value » (Allix et Lecerclé).

Par conséquent, ne sont pas à proprement parler des jardins d'agrément, au sens de la loi, tous les *petits* jardins en quelque localité qu'ils soient situés. Le jardinage est une distraction que l'on doit encourager. Ce n'est pas un luxe que l'on peut taxer. Et c'est pourquoi, la loi exempte d'impôt les personnes n'ayant la jouissance que de terrains d'agrément dont la superficie n'excède pas un hectare et dont le revenu imposable n'est pas supérieur à cent francs. Du reste, si un contribuable a la jouissance de plusieurs propriétés, il faut envisager la superficie et le revenu de l'ensemble de ses propriétés pour savoir s'il a le droit à l'exemption.

Pour la même raison, les terrains appartenant aux offices publics d'habitation à bon marché et destinés à la construction de maisons à bon marché ou à la création de cités-jardins ou de jardins ouvriers sont exemptés d'impôt : Les offices qui les possèdent ne peuvent être considérés comme ayant une idée de luxe ou de spéculation.

C'est dans un ordre d'idées différent, et pour des raisons d'hygiène publique, que la troisième exemption a été accordée. En effet, l'exemption s'étend également aux parcs et jardins situés dans les parties agglomérées des villes, c'est-à-dire des communes de plus de cinq mille habitants, quelles que soient la contenance et la valeur locative de ces parcs.

« Le bénéfice de cette exemption est, en particulier, susceptible de s'étendre aux propriétés de l'espèce qui sont entièrement clôturées et qui renferment des bâtiments d'habitation » (J. O. 15 Mai 1921, n° 8418).

Mais il ne s'étend pas aux parcs, qui très souvent *entourent* les villes d'une ceinture de bois et de verdure. Ces parcs ne se trouvent pas dans la partie agglomérée de la ville. Ils sont donc frappés par l'impôt sur les bénéfices agricoles. Ils sont également soumis à une contribution foncière d'autant plus lourde que dans la plupart des cas leur valeur locative a été évaluée par application du taux moyen d'intérêt à leur valeur vénale. Ils tendent donc à disparaître. Aussi une Commission instituée par la Société des Syndicats des Agriculteurs de France pour étudier la réforme de l'impôt sur les bénéfices agricoles, et dont nous examinerons par la suite les autres conclusions, demande-t-elle « dans un intérêt d'hygiène publique et pour sauvegarder les possibilités futures d'urbanisme, l'exonération de l'impôt sur les bénéfices agricoles au profit des terrains d'agrément ».

C'est une mesure qui s'impose, mais que l'on ne saurait étendre aux terrains spécialement aménagés pour la chasse : ni aux terrains destinés à la construction.

---

## CHAPITRE VII

# EXAMEN CRITIQUE DES REPROCHES FAITS A L'IMPOT SUR LES BENEFICES AGRICOLES

Le législateur fut contraint à certains ménagements en établissant l'impôt sur les bénéfices agricoles, pour habituer les cultivateurs à une taxe nouvelle.

La difficulté d'établir une comptabilité agricole véritablement exacte, l'impossibilité dans la plupart des cas d'obtenir des agriculteurs une comptabilité même approximative l'obligèrent d'autre part à recourir à un système d'imposition forfaitaire.

Par la faute de ces ménagements et de ce système forfaitaire, nous avons un impôt mal assis et dont le rendement est insuffisant.

### Mauvaise répartition de l'impôt

#### *Base légale fausse*

La valeur locative cadastrale choisie comme base du forfait n'a que de lointains rapports avec les bénéfices actuels de l'exploitation agricole.

Pour deux raisons principales : D'abord, les valeurs locatives dont il est fait usage sont vieilles de vingt ans. Elles ont été fixées au cours de la révision foncière de 1908, dans de très mauvaises conditions d'ailleurs, car pour des raisons budgétaires on avait dû se borner à un travail superficiel

(Un crédit de trois millions seulement était ouvert par l'article 3 de la loi du 31 Décembre 1907, pour entreprendre ces opérations).

Ensuite, et surtout, ces valeurs ont été déterminées en faisant abstraction de certains éléments essentiels tels que l'intérêt des cheptels, la valeur locative des bâtiments ruraux... Bref, elles représentent, tant mal que bien, la valeur locative des seules terres nues, c'est-à-dire la rente du sol. Or, les bénéfices d'exploitation comprennent les revenus afférents, tant au travail de l'exploitant qu'à la mise en œuvre du capital représenté par les installations agricoles ou viticoles, les machines agricoles, le bétail, les semences, les engrais, les fonds de roulement nécessaires à l'entreprise, etc..

La base légale de l'impôt est donc fausse.

Lorsque le législateur pour améliorer le rendement de cet impôt a majoré la base légale de 75 % et lorsqu'il l'a multipliée par des coefficients, il a donc par là même multiplié les injustices et les erreurs.

### *Injustice du système des coefficients*

Mais l'application du système des coefficients n'a pas seulement pour conséquence de multiplier les défauts qui résultent de l'inexactitude de la base d'imposition ; elle est aussi par elle-même une source d'injustice.

Il est, en effet, très difficile de déterminer en connaissance de cause la proportion existant entre la valeur locative et le bénéfice d'exploitation. Les techniciens agricoles eux-mêmes ne sont pas d'accord sur la question. Et il est certain que sur des exploitations de même nature, ayant une même valeur locative, les exploitants pourront faire des bénéfices très inégaux, suivant qu'ils seront plus intelligents,

plus expérimentés ou plus laborieux les uns que les autres, ou même simplement qu'ils auront plus de chance.

### *Caractère unilatéral du Forfait*

Pour restreindre dans la mesure du possible ces injustices il faudrait donc des coefficients très souples. Ce n'est pas le cas de ceux qui sont actuellement employés. Ce sont les mêmes pour tout le territoire et pour presque toutes les cultures. Il faudrait surtout que le système même du forfait ne fût pas trop rigide, et qu'il laissât place dans certains cas à la taxation sur le bénéfice réel. Mais le législateur n'a pas, ici, su prendre position.

On peut en effet considérer le forfait comme une sorte « d'abonnement » qui, une fois établi, s'impose tant à l'Administration qu'au contribuable. Mais alors ici on devrait évaluer les bénéfices très bas de façon à ne pas risquer de surimposer une trop grande quantité de cultivateurs. Seulement, même avec un coefficient très bas on peut encore taxer des cultivateurs qui n'ont pas réalisé de bénéfices, ou dont la récolte est déficitaire. C'est une chose impossible au point de vue moral et surtout au point de vue social.

On peut aussi considérer le forfait comme un moyen approximatif, rudimentaire, d'approcher de la vérité, mais auquel on doit renoncer dans toutes les occasions où l'on possède les éléments d'une appréciation exacte de la situation.

Mais le Parlement n'a pas su choisir, il a adopté une solution qui ne satisfait personne.

Au lieu d'adopter des coefficients correspondants d'une façon plus exacte à la réalité dans la moyenne des cas, avec faculté pour le contribuable de se faire imposer sur son

bénéfice réel, et encouragements à la tenue d'une comptabilité, avec faculté pour l'administration d'établir par « preuves certaines » l'insuffisance possible de l'évaluation forfaitaire, il a préféré établir un forfait qui n'en est pas un, puisque le contribuable peut y renoncer, — un forfait qui ne correspond pas d'une façon satisfaisante à la réalité : Pour ne pas léser une trop grande quantité de contribuable le législateur a choisi des coefficients insuffisants dans la plupart des cas. D'autre part il a permis aux cultivateurs de se faire imposer d'après leur bénéfice réel, mais il n'a pas cru devoir encourager la tenue d'une comptabilité agricole sous l'effarant prétexte que voici : « Il pourrait arriver « certaines années que les cultivateurs s'aperçoivent que « certaines cultures, qu'ils poursuivent en vertu d'une tradition de père en fils, par exemple celle du blé — cette « plante sacrée — leur occasionnerait une perte » (1). Ainsi le maintien de l'ignorance populaire serait en Démocratie un moyen de gouvernement et le système du forfait pourrait être un trompe l'œil ?

Par ailleurs, l'Administration est obligée de taxer d'après le bénéfice forfaitaire alors même qu'une comptabilité parfaitement tenue fait apparaître un bénéfice nettement supérieur : Une loi du 12 Août 1919 avait permis au contrôleur de prendre pour base d'imposition le bénéfice réel lorsqu'il pouvait l'établir d'une façon certaine. Mais la loi du 25 Juin 1920 lui a retiré cette faculté.

Surtaxe des cultivateurs dans certains cas. Insuffisance d'imposition dans de nombreux cas, telles sont les consé-

---

(1) Paroles de M. Chéron, ministre des Finances, ancien ministre de l'Agriculture (Séance de la Chambre du 23 Mars 1929. *J. O.* 24 Mars, page 1.297).

quences d'un système qui ne se contente pas d'être injuste, mais qui est aussi improductif.

### Rendement insuffisant

Le reproche que l'on fait le plus communément à l'impôt sur les bénéfices agricoles, c'est en effet de rapporter à l'Etat des sommes insuffisantes.

Le produit global des rôles émis pour son recouvrement était en effet en

|            |             |
|------------|-------------|
| 1918 ..... | 2.340.850   |
| 1919 ..... | 2.567.237   |
| 1920 ..... | 18.924.122  |
| 1921 ..... | 29.236.875  |
| 1922 ..... | 20.157.631  |
| 1923 ..... | 25.758.652  |
| 1924 ..... | 43.461.586  |
| 1925 ..... | 76.395.600  |
| 1926 ..... | 85.160.200  |
| 1927 ..... | 268.428.600 |
| 1928 ..... | 201.503.700 |

### Comparaison avec les récoltes

Les bénéfices agricoles qui produisent ainsi 200 millions d'impôts sont réalisés sur une surface imposable de 50.050.381 hectares. Et d'après le *Journal Officiel*, la récolte de 1926, par exemple, avait donné des résultats suivants (pour les cultures principales seulement).

TABLEAU N° I

| NATURES DE RÉCOLTES | SURFACES CULTIVÉES | PRODUITS       |
|---------------------|--------------------|----------------|
| Maïs.....           | 330.990 ha.        | 5.136.510 Q    |
| Pommes de terre...  | 1.435.300          | 146.545.940    |
| Haricots secs.....  | 143.520            | 1.057.530      |
| Blé.....            | 5.249.530          | 63.077.400     |
| Vins.....           | .....              | 67.000.000 Hl. |

La disproportion semble donc grande entre la richesse représentée par ces seules récoltes, et le montant de l'impôt sur les bénéfices agricoles. Et pourtant l'année 1926 est nettement inférieure comme production à l'année 1925 (63.077.400 qx de blé au lieu de 88.500.000.)

*Comparaison avec les autres Impôts*

Elle semble grande également, celle qui existe entre les deux cents millions que produit l'impôt sur les bénéfices agricoles et les sept milliards que rapportent nos autres impôts cédulaires.

Le tableau que nous reproduisons ici est du reste suffisamment suggestif.

# **Montant des rôles émis au titre de chaque année depuis 1916**

| ANNÉES<br>au titre<br>desquelles<br>les imputs<br>ont<br>été établis | IMPOT FONCIER<br>(prop. bâties) | IMPOT FONCIER<br>(Pr. non bâties) | IMPOT<br>sur<br>les bénéfices<br>commerciaux | IMPOT<br>sur<br>les bénéfices<br><i>agricoles</i> | IMPOT<br>sur<br>les traitements<br>et salaires | IMPOT<br>sur les<br>bénéfices non<br>commerciaux | IMPOT GÉNÉRAL<br>sur<br>le revenu | TOTAL              |
|----------------------------------------------------------------------|---------------------------------|-----------------------------------|----------------------------------------------|---------------------------------------------------|------------------------------------------------|--------------------------------------------------|-----------------------------------|--------------------|
|                                                                      | Milliers de francs              | Milliers de francs                | Milliers de francs                           | Milliers de francs                                | Milliers de francs                             | Milliers de francs                               | Milliers de francs                | Milliers de francs |
| 1916 ..                                                              | 111.830                         | 63.150                            | »                                            | »                                                 | »                                              | »                                                | 51.378                            | 407.790            |
| 1917 ..                                                              | 113.084                         | 62.696                            | »                                            | »                                                 | »                                              | »                                                | 270.381                           | 688.611            |
| 1918 ..                                                              | 140.204                         | 78.838                            | 285.783                                      | 2.340                                             | 65.606                                         | 5.585                                            | 598.113                           | 1.129.313          |
| 1919 ..                                                              | 111.535                         | 77.889                            | 312.998                                      | 2.367                                             | 65.127                                         | 6.805                                            | 639.481                           | 1.536.711          |
| 1920 ..                                                              | 293.066                         | 159.875                           | 770.711                                      | 18.921                                            | 130.953                                        | 21.601                                           | 1.112.613                         | 3.108.251          |
| 1921 ..                                                              | 311.741                         | 171.050                           | 1.022.566                                    | 29.231                                            | 298.850                                        | 16.817                                           | 1.503.651                         | 4.313.370          |
| 1922 ..                                                              | 314.483                         | 168.663                           | 908.218                                      | 20.156                                            | 331.613                                        | 51.383                                           | 1.271.527                         | 1.143.926          |
| 1923 ..                                                              | 314.053                         | 168.332                           | 1.199.310                                    | 25.755                                            | 160.123                                        | 58.091                                           | 1.524.161                         | 4.622.393          |
| 1924 ..                                                              | 376.946                         | 199.817                           | 1.599.110                                    | 43.459                                            | 244.197                                        | 77.979                                           | 2.253.110                         | 6.178.847          |
| 1925 ..                                                              | 374.246.300                     | 196.034.000                       | 2.950.635.900                                | 76.395.600                                        | 296.694.800                                    | 86.519.800                                       | 2.601.162.500                     | 5.682.513.600      |
| 1926 ..                                                              | 671.195.300                     | 195.619.000                       | 2.247.244.800                                | 85.160.200                                        | 131.290.100                                    | 101.918.000                                      | 3.011.070.200                     | 6.750.685.800      |
| 1927 ..                                                              | 1.069.364.200                   | 198.408.100                       | 1.319.320.700                                | 268.128.600                                       | 656.137.900                                    | 153.387.300                                      | 2.250.193.500                     | 9.240.233.800      |
| 1928 ..                                                              | 1.081.353.600                   | 512.672.100                       | 4.067.431.900                                | 201.503.700                                       | 832.114.100                                    | 163.801.900                                      | 2.308.188.700                     | 9.171.109.800      |

Ce résultat semble d'autant plus anormal que 35 % de la population totale de la France sont essentiellement agricoles. En déduisant de ce chiffre les domestiques agricoles, il reste encore 20 % de la population uniquement constitué par des familles de cultivateurs exploitant pour leur compte. Et cette situation a frappé nos créanciers étrangers : En 1927, on lisait, par exemple, dans le *Daily Chronicle* : « Le fait principal est que la Chambre française actuelle, dont la majorité a été élue par des paysans sur un programme d'opposition à de nouveaux impôts, est presque fatalement empêchée de sanctionner les projets de taxe qui équilibreraient réellement, et non pas seulement sur le papier, le budget ».

### *Situation réelle de l'Agriculture*

Cependant, il ne faut pas exagérer : La situation de l'Agriculture française, tout en étant prospère n'est pas aussi brillante qu'en 1913, elle n'est pas telle que certains veulent bien le dire. La superficie cultivée en plantes sarclées et en céréales diminue, la terre labourée recule devant la prairie. Le tableau suivant le montre.

TABLEAU N° III

| DÉSIGNATION<br>DES<br>RÉCOLTES | SUPERFICIES CULTIVÉES<br>(en hectares) |           | PRODUCTIONS EN QUINTAUX |            | PRODUCTION<br>à l'hectare |       |
|--------------------------------|----------------------------------------|-----------|-------------------------|------------|---------------------------|-------|
|                                | 1913                                   | 1926      | 1913                    | 1926       | 1913                      | 1926  |
| Froment...                     | 6.542.230                              | 5.249.350 | 86.919 050              | 63.077.400 | 13,28                     | 12,01 |
| Méteil....                     | 123.050                                | 84.450    | 14.906.640              | 7.925.500  | 12,11                     | 10,95 |
| Seigle....                     | 1.175.710                              | 722.530   | 12.714.750              | 7.631.690  | 10,80                     | 9,63  |
| Orge.....                      | 760.200                                | 690.540   | 10.437.060              | 9.483.770  | 13,63                     | 14,45 |
| Avoine....                     | 3.979.270                              | 3.511.530 | 51.826.010              | 52.852.380 | 13,02                     | 13,05 |

L'agriculture se tourne donc vers l'élevage plus rémunérateur et exigeant moins de bras. La superficie des prairies — et des bois — augmente.

TABLEAU N° IV

| DÉSIGNATION DES TERRES | SUPERFICIES EN HECTARES |            |
|------------------------|-------------------------|------------|
|                        | EN 1913                 | EN 1926    |
| Prés naturels.....     | 4.800.000               | 5.309.000  |
| Herbages.....          | 4.974.000               | 6.000.000  |
| Bois . . . . .         | 9.508.000               | 10.347.000 |

Le cheptel a cependant tendance à diminuer comme le fait apparaître ce nouveau tableau.

TABLEAU N° V

| ESPÈCES         | 1913       | 1926       |
|-----------------|------------|------------|
| Chevaline. .... | 3.220.080  | 2.980.330  |
| Mulassière..... | 188.280    | 188.320    |
| Asine.....      | 386.310    | 233.970    |
| Bovine.....     | 14.787.710 | 14.372.980 |
| Ovine.....      | 10.537.020 | 10.267.320 |

### *Influence de l'impôt foncier*

Il ne faut pas oublier non plus que l'impôt sur les bénéfices agricoles n'est pas la seule charge que doit supporter l'exploitation agricole : Elle est également grevée de la contribution foncière non bâtie.

Lorsque le propriétaire exploite lui-même, c'est incontestable. Or, en France, d'après l'enquête décennale de

1892, c'est le cas pour 52 1/2 % du nombre des exploitants et 52,78 % de la surface agricole cultivée. Dans ce cas, on peut dire sans hésiter que l'insuffisance de l'impôt sur les bénéfices agricoles est compensée, en partie du moins par le poids très lourd de l'impôt foncier qui, avec les centimes communaux peut atteindre 30 %.

Il y a discussion, au contraire, lorsque la terre est louée à un fermier. Mathieu de Dombasle, dont les idées ont été reprises par M. Daniel Zolla, affirmait que toujours l'impôt foncier pèse uniquement sur le propriétaire. Même, lorsque le propriétaire met par bail l'impôt foncier à la charge du fermier, il n'y a là qu'une apparence. Par suite de la concurrence qui détermine les prix, toute charge imposée au fermier en sus du bail, réduit le fermage dans les mêmes proportions.

Cette opinion est combattue par MM. Allix et Lecerclé, ils font d'abord remarquer qu'il y a au moins un cas où cette assertion (l'impôt foncier frappe toujours exclusivement le propriétaire) est absolument fausse, c'est lorsqu'en cours de bail, le tarif de l'impôt passé à la charge du fermier vient à être augmenté : En l'occurrence, c'est bien exclusivement sur le fermier que pèse cette augmentation tout au moins jusqu'à la fin de la période de bail. Or, le tarif de l'impôt foncier a été en France augmenté à plusieurs reprises depuis 1914 ».

D'autre part, il est exact que la loi de l'offre et de la demande régit les prix ; mais, font encore remarquer MM. Allix et Lecerclé, « par le fait du poids très lourd de l'impôt foncier et du poids insignifiant, très souvent nul de l'impôt sur les bénéfices agricoles ; l'offre des terres à exploiter est amenée à se montrer très exigeante, et la de-

mande, au contraire, assez accommodante de sorte qu'il se produit bien une sorte de déversement de l'impôt foncier du propriétaire à l'exploitant ».

C'est là un correctif assez sérieux apporté à l'insuffisance de l'impôt sur les bénéfices agricoles ; mais il est impossible d'en fixer le chiffre ; d'autre part, il ne joue pas dans tous les cas . La plupart des baux à ferme ne sont guère que quadruplés par rapport à 1914.

D'ailleurs, il ne saurait être question de corriger les imperfections d'un impôt par les imperfections d'un autre . Si l'impôt foncier est trop lourd, qu'on en diminue le montant, mais que le poids de cet impôt ne soit pas un argument pour alléger l'impôt sur les bénéfices agricoles, puisque surtout ce ne sont pas toujours les mêmes contribuables qui doivent supporter le poids de l'un et la charge de l'autre !

#### *Causes du rendement insuffisant*

L'impôt sur les bénéfices agricoles n'est donc pas la seule charge que supporte l'agriculture. Les cultivateurs ne sont pas non plus dans une situation aussi brillante que le prétendent les autres contribuables.

Par conséquent, les agriculteurs ne jouissent pas d'une exonération aussi considérable qu'on l'affirme quelquefois, et la campagne de M. Tery, déclarant que « si les paysans de France payaient seulement la moitié de ce qu'ils devaient, la France n'aurait plus la fièvre et la question fiscale serait résolue », nous semble grandement exagérée.

Pourtant, dans la majorité des cas, les cultivateurs bénéficient encore d'un traitement de faveur : Les chiffres sont là, en effet. En 1928, l'impôt sur les bénéfices agricoles a rapporté deux cents millions, alors que les commer-

çants, dont la situation n'est pas non plus aussi brillante qu'avant la guerre, ont payé pour l'impôt cédulaire, plus de quatre milliards.

Le rendement de l'impôt est donc insuffisant.

Et cela pour deux raisons : La première, nous l'avons déjà signalée, c'est l'organisation même du système forfaitaire : Comme le forfait est identique pour tous, le législateur en a été réduit pour ne pas surcharger les moins favorisés à adopter comme coefficient un coefficient minimum : Il est évident ainsi, qu'estimer à deux fois et demie la valeur locative de 1908 majorée de 75 % les profits réalisés en 1928 par un herbager normand, c'est faire preuve d'une excessive modération. D'autre part, l'impossibilité pour l'Administration de taxer d'après le bénéfice réel, même lorsqu'elle le sait, de façon certaine, supérieur au bénéfice forfaitaire, agit dans le même sens. Voici, par exemple, des faits cités à la Tribune de la Chambre par le rapporteur du budget, et au sujet desquels personne n'a protesté : Tel vignoble de 28 hectares a laissé comme bénéfices nets 97.000 francs. Sous le régime de la déclaration, il aurait payé 13.000 francs d'impôt, il a payé en réalité 1.038 francs ; tel domaine de Seine-et-Oise, dont la comptabilité, fort bien tenue, fait apparaître un bénéfice de plus de deux cent mille francs, a payé 2.912 francs d'impôts.

Nous pouvons donc le répéter : Le caractère unilatéral du forfait, non seulement ne permet pas un équitable établissement de l'assiette de l'impôt, mais nuit également à sa productivité.

La seconde raison, c'est l'exagération des abattements à la base : En 1924, sur cinq millions deux cent mille exploitants, trois cent neuf mille sept cents étaient imposés à

la cédule des bénéfices agricoles, et leurs revenus se répartissaient ainsi... aux regards du fisc : 153.325, la moitié environ, étaient taxés sur un bénéfice variant entre 1.500 et 3.000 francs, 55.018 pour un bénéfice compris entre 3.000 et 4.000 francs, 50.828 pour un bénéfice variant entre 4.000 et 6.000 francs, 30.906 pour un bénéfice allant de 6.000 à 10.000 francs ; enfin 19.613 seulement étaient supposés avoir un bénéfice supérieur à 10.000 francs.

Les dispositions de la loi du 13 juillet 1925, majorant de 75 % la valeur locative devant servir de base à l'impôt ont fait disparaître les abus les plus criants. Mais les effets de cette mesure ont été largement atténués par les rehaussements que cette même loi a apporté aux abattements à la base : Nous avons vu, en effet, que de 1.500 francs ils ont été portés à 2.500 francs.

C'est pourquoi, nous pensons avec M. Deyris, qu'on incline trop facilement à rechercher une plus-value dans l'élévation du taux des impôts, alors qu'il faudrait surtout en améliorer l'assiette. Le moment est en effet venu d'étendre l'assiette.

### *La désertion des Campagnes*

Nous connaissons d'ailleurs l'objection facile que l'on fait à tous ceux qui déplorent le rendement insuffisant de l'impôt sur les bénéfices agricoles. « Si vous augmentez cet impôt, vous allez faire déserteur les campagnes ».

Mais cette objection nous paraît plus facile à formuler qu'à justifier : L'impôt sur les bénéfices agricoles n'existait pas encore, que déjà l'on accusait les « villes tentaculaires ». Pour notre part, nous ne croyons pas que la réduction ou la suppression de cet impôt fasse rester à la

terre un seul paysan de plus, mais nous estimons qu'elle creuserait le fossé entre habitants de la ville et habitants de la campagne.

Au contraire, le cultivateur qui réalise un bénéfice net de 50.000 francs par an ne quittera pas la campagne pour la ville parce qu'on lui réclamera 1.000 francs au lieu de 100.

Quant au petit exploitant, non seulement il accepte mais il réclame l'égalité avec les autres contribuables. Mais cette égalité, il ne la veut pas au seul point de vue fiscal : Il consent à payer tout autant d'impôts qu'un contribuable « de la ville », à condition d'avoir les mêmes avantages.

L'électrification des campagnes, l'adduction d'eaux potables, le cinématographe rural, le développement du machinisme, et la démonstration, autrement que par des discours de comice agricole, que pour être « quelqu'un » il n'est pas nécessaire de renoncer à la culture : Voilà des mesures qui feraient plus dans la lutte contre le dépeuplement des campagnes que les abattements à la base et les exonérations indirectes de notre actuel système d'imposition.

---

## CHAPITRE VIII

### LES PROJETS DE REFORME

Les reproches que l'on adresse à l'impôt sur les bénéfices agricoles peuvent se résumer ainsi : « C'est un impôt injuste ». Injuste, parce qu'il ne fait pas une équitable répartition des charges entre les cultivateurs et les autres contribuables. Injuste, parce qu'il n'établit pas une proportion suffisamment constante entre les bénéfices réalisés par les différents cultivateurs et les impôts que doit payer chacun d'eux.

Un meilleur rendement et une meilleure assiette de l'impôt tels sont les deux buts que doit se proposer tout projet de réforme. Et c'est en nous guidant de ces principes directeurs que nous examinerons les projets élaborés pour perfectionner cet impôt. Nous ne les étudierons d'ailleurs pas tous. Les questions financières ont, en effet, un point de commun avec les problèmes militaires : les compétences y abondent, et tout citoyen français digne de ce nom se doit de construire un système d'impôts tout-à-fait perfectionné. Mais nous ne discutons pas avec des plaisanteries

#### L'Impôt sur les Bénéfices agricoles. — Taxe communale

Nous citerons pour mémoire le projet qui voudrait faire de l'impôt sur les bénéfices agricoles une taxe communale. Il est possible que le jour où les populations ru-

rales sauraient que l'impôt de la cédula agricole est exclusivement affecté aux besoins de la commune, elles mettraient moins d'opposition à un nouvel aménagement des bases de cet impôt. Mais cette solution ne saurait nous satisfaire. Elle aurait en effet pour conséquence « de créer une brèche dans notre système cédulaire d'impôts d'Etat dont l'ordonnance se trouverait ainsi rompue » (Allix et Lecerclé).

Mais nous étudierons d'une façon plus complète les conclusions du rapport de « la Commission instituée par la Société et l'Union Centrale des Syndicats des Agriculteurs de France » pour procéder à une enquête, sur les impôts agricoles en France, dans les milieux intéressés et pour tirer de cette enquête les conséquences pratiques

### Le Projet de la Commission des agriculteurs

La Commission estime indispensable une révision profonde de la contribution sur les bénéfices agricoles proprement dits. D'après elle, en effet, l'Administration « n'a pas tenu un compte suffisant des conditions exceptionnelles de la production agricole et en a évalué de façon exagérée les profits ». En réalité le lent enrichissement des campagnes est beaucoup plus la conséquence des privations et de l'épargne des paysans que de leurs bénéfices exagérés. C'est en s'inspirant de cet état de choses que la Commission propose la réforme de l'impôt.

#### *Option entre le forfait et le bénéfice réel*

Se basant sur les conclusions de l'enquête qu'elle a fait siennes en grande partie, la Commission tout d'abord s'est prononcée d'une façon formelle pour le principe du

calcul forfaitaire du bénéfice, avec faculté de choisir comme base d'imposition le revenu réel, le choix étant du reste réservé au contribuable.

### *Base du forfait*

Dans le système actuel, le revenu forfaitaire est déterminé en multipliant par 1,25 le revenu net cadastral, ce qui donne la valeur locative ; on majore ensuite cette valeur locative de 75 % et on applique au chiffre ainsi obtenu des coefficients variant de 2 à 5 suivant les cultures. Par désir de simplification, la Commission préconise l'application d'un seul coefficient, à calculer en conséquence, *au revenu net cadastral*.

### *Choix du coefficient*

Comment déterminer ce coefficient ? Les avis du monde agricole sont très partagés sur ce point. On préfère en général le système des coefficients variables, multiples et régionaux fixés par des Commissions locales. Cette thèse avait des partisans au sein même de la Commission, qui a finalement écarté le système « plus exact et plus précis peut-être des coefficients variables, multiples et régionaux, parce que son application s'est heurtée pratiquement et se heurtera toujours à des difficultés insurmontables ».

« Confiera-t-on à la loi la fixation périodique de ces coefficients, chaque modification entraînera de longs débats et les considérations politiques fausseront souvent la répartition des charges fiscales agricoles ».

« Confiera-t-on ce travail à des Commissions ? Il sera impossible que toutes s'inspirent des mêmes tendances et l'on verra apparaître de multiples inégalités entre

les régions. D'autre part, pour quelle puisse aboutir à des conclusions rapides, il faut avant tout, réunir des techniciens, c'est-à-dire finalement des représentants de l'agriculture et des finances. On ne peut guère se faire d'illusions sur la possibilité de constituer dans ces conditions, une commission qui présente des conditions absolues d'impartialité ».

« Aussi aux avantages illusoire des systèmes théoriquement plus précis et plus équitables, la Commission a préféré les qualités de simplicité du système actuellement en vigueur, établissant un coefficient unique appliqué dans toute la France pour la généralité des cultures. »

### Taux du coefficient

La Commission s'est préoccupée alors de déterminer le taux du coefficient, qui, multipliant le revenu net cadastral, doit donner une évaluation forfaitaire conforme à la réalité des choses et « aux véritables facultés contributives des populations rurales ». La Commission propose dans ce but d'appliquer uniformément au revenu net cadastral, pour la généralité des cultures, y compris le blé, le coefficient de 3.75. On arrive ainsi à une évaluation du bénéfice forfaitaire équivalente « au triple de la valeur locative telle qu'elle résulte présentement des documents cadastraux ». Les plus récentes statistiques confirment l'exactitude de cette évaluation.

Aux bois industriels, serait appliqué le coefficient 6,75 — et aux pépinières, cultures maraîchères, florales et d'ornementation, le coefficient 7,50.

Ainsi calculé, le bénéfice forfaitaire serait sensiblement inférieur à celui qui résulterait des procédés actuels d'éva-

uation. Mais ce résultat voulu, la Commission en confirme le caractère nécessaire puisqu'il correspond à une appréciation plus exacte et rigoureusement impartiale du bénéfice agricole réel.

*Revision des nature de culture et élaboration de la  
Matrice culturale*

La Commission déclare qu'elle considère comme une dépense inutile la revision immédiate des évaluations cadastrales. Par contre, elle suggère aux Pouvoirs publics de faire procéder dès à présent, sur les documents cadastraux, à la revision des natures de culture. Ce travail, qui n'offre pas de très grandes difficultés, faciliterait la tâche des services qui sont chargés de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices agricoles. Elle peut, au surplus, constituer la première phase de l'élaboration d'un nouveau et précieux document cadastral, la « matrice culturale ».

*Charges d'Emprunt*

Si l'agriculture française veut défendre les marchés intérieurs, et ses débouchés à l'étranger, elle doit moderniser ses méthodes et ses instruments de production. Des capitaux importants auront à être investis dans les exploitations agricoles. Pour favoriser ce mouvement, la Commission demande que la loi reconnaisse formellement au contribuable la faculté de défalquer du bénéfice forfaitaire, la totalité des charges d'emprunt contractée au profit de l'exploitation agricole.

*Bénéfice réel*

La Commission demande que la loi fixe les grands principes d'une comptabilité spécifiquement agricole, dont elle énumère par avance les dispositions fondamentales :

Ainsi, les éléments qu'un agriculteur devrait produire s'il prétendait être taxé sur ses bénéfices réels, seraient les suivants :

a) *Exploitation faisant un chiffre d'affaires inférieur à 300.000 francs* : livre de recettes et de dépenses.

b) *Exploitation faisant un chiffre d'affaires égal ou supérieur à 300.000 francs* : Livre de recettes et de dépenses.  
Inventaire.

Un amortissement de 10 % serait effectué chaque année sur la valeur du matériel. Pour les animaux de travail, l'amortissement ne pourrait réduire leur estimation au-dessous de leur valeur de boucherie.

#### *Abattements à la base*

En dehors de ces différentes réformes qui intéressent l'assiette même de l'impôt, la Commission a cru devoir réclamer « en toute équité » un relèvement des abattements à la base.

#### *Examen critique du projet*

En étudiant les causes du rendement insuffisant de l'impôt sur les bénéfices agricoles, nous nous sommes à l'avance prononcés contre les principales dispositions de ce projet de réforme : Nous avons critiqué le caractère unilatéral du forfait. La Commission veut le conserver. Nous avons jugé, en règle générale, trop bas les coefficients actuellement appliqués. La Commission propose de les diminuer encore ; nous avons trouvé exagérés les abattements à la base. La Commission propose de les élever.

Pourtant certaines des modifications prévues par la Commission mériteraient, à notre avis, d'être retenues.

Il serait ainsi beaucoup plus simple d'appliquer comme le demande la Commission, le coefficient directement aux chiffres relevés sur le cadastre. En effet, pour un esprit averti des choses de la fiscalité et habitué aux calculs arithmétiques, la méthode actuelle ne présente pas de grands inconvénients. Il n'en est pas de même pour la grande masse des contribuables ruraux qui se trouvent ainsi empêchés de vérifier leurs impositions.

Le législateur oublie trop souvent, en effet, la règle d'Adam Smith, d'après laquelle « l'époque, le mode, la quotité du paiement doit être clair et net pour les contribuables ainsi que pour toute autre personne ».

De même, la Commission a raison, croyons-nous, lorsqu'elle demande au législateur de fixer les grands principes d'une comptabilité destinée à régir les rapports du fisc et des agriculteurs : Il faut, en effet, que la comptabilité agricole soit très simple, sinon la plupart des agriculteurs renonceront à en tenir une. Mais il faudrait aussi « obtenir du Ministre de l'Instruction publique que des cours de comptabilité agricole soient organisés dans les écoles primaires. Des cours du soir, destinés aux adultes, pourraient de même être ouverts dans les communes rurales » (1).

La suggestion de la Commission de procéder dès à présent sur les documents cadastraux à la revision des natures de culture, nous paraît également très intéressante : Des changements ont pu survenir, en effet, depuis 1908, dans les natures de culture. Et la solution de l'Administration que nous avons déjà signalée et qui consiste, en cas de changement dans la nature d'une culture, à appliquer

---

(1) Hannard, La Comptabilité Agricole en matière fiscale.

le coefficient du nouveau groupe de culture, à l'ancienne valeur locative, est encore une solution bâtarde.

### Le Projet du Syndicat des Contrôleurs des Contributions Directes

Plus intéressant, nous apparaît cependant dans son ensemble, le projet élaboré par le Syndicat des Contrôleurs des Contributions Directes, et reproduit dans le « Bulletin du Syndicat National des membres de l'Administration des Contributions directes » de janvier 1926.

C'est un système très souple et qui permettrait une taxation différenciée suivant l'importance des propriétés. On distinguerait, en effet, trois catégories d'exploitations : les petites, les moyennes et les grandes.

#### *Petites Exploitations*

« Pour les petites exploitations (15 Ha au maximum),  
« qu'il convient de ne pas écraser d'impôts, le système ac-  
« tuel nous paraît devoir continuer à être appliqué. Toute-  
« fois, l'assiette semble devoir être élargie par l'abaisse-  
« ment à 1.500 francs de la limite d'exemption à la base.  
« Les coefficients actuels devraient être révisés et augmen-  
« tés dans la plupart des cas ».

#### *Exploitations Moyennes*

« Pour les exploitations moyennes (de 15 à 200 Ha),  
« il conviendrait d'imposer le redevable sur un bénéfice  
« approximatif, déterminé d'après la surface exploitée par  
« nature de culture, à l'aide d'un bénéfice net moyen à  
« l'hectare préalablement fixé. Un système analogue fonc-  
« tionne déjà en Algérie, et il semble avoir donné de  
« bons résultats ».

« Des commissions spéciales où collaboreraient des dé-  
« légués des agriculteurs, de l'Administration des Con-  
« tributions directes et des services agricoles départemen-  
« taux fixeraient par *région naturelle*, et non par départe-  
« ment, le bénéfice moyen à l'hectare. Une telle commis-  
« sion pourrait, à notre avis, fonctionner en principe, au  
« chef-lieu de chaque arrondissement. L'agent le plus qua-  
« lifié pour y représenter l'Administration des Contribu-  
« tions directes nous paraît être l'inspecteur. Les occupa-  
« tions de cet agent supérieur l'amenant, en effet, à exer-  
« cer son activité dans des divisions de contrôle différen-  
« tes, il nous paraît le plus désigné pour faire adopter des  
« tarifs homogènes dans les limites d'une même région na-  
« turelle ».

« Un chiffre de bénéfices moyen et unique par région  
« pourrait être établi pour les exploitations à culture va-  
« riées ne comprenant pas une culture principale »,

« Chaque exploitant serait tenu de produire chaque  
« année, avant le 1<sup>er</sup> février, au Contrôleur des Contribu-  
« tions directes, une déclaration indiquant ses noms et  
« adresse et la superficie par nature de culture et par com-  
« munes des terrains qu'il cultive ».

« Muni de ces renseignements, le service serait en me-  
« sure d'établir assez facilement, d'une manière forfaitaire,  
« il est vrai, mais sensiblement exacte, l'impôt sur les bé-  
« néfices agricoles ».

### *Grandes Exploitations*

Pour les exploitations de grande tenue, enfin, ainsi que pour les cultures maraîchères et florales de quelques importance, l'imposition sur les bénéfices réels est possible, car leur caractère semi-agricole, semi-industriel suppose

presque toujours l'existence d'une comptabilité. Il conviendrait de ranger également dans cette catégorie les champignonistes, les horticulteurs, les pépiniéristes, les exploitants de marais salants, les ostréiculteurs, et les éleveurs, lorsque leur bénéfice forfaitaire est supérieur à 5.000 francs.

Chaque année, avant le premier mars, les redevables appartenant à cette catégorie, devraient faire parvenir au Contrôleur des Contributions Directes, la déclaration de leur bénéfice net, établi comme suit :

### COMPTE D'EXPLOITATION

#### Recettes brutes.

Totalité du montant des ventes effectuées au cours de l'année précédant celle de l'imposition (sans établir de distinction suivant l'année au cours de laquelle ont été récoltés les produits vendus).

#### Déductions.

Loyé payé au propriétaire du fonds et charges accessoires ; intérêts des capitaux empruntés à des tiers et engagés dans l'entreprise ; salaires et gages des employés et ouvriers ; frais généraux d'exploitation ; amortissement du matériel agricole.

« On obtient le bénéfice net imposable en soustrayant  
« du montant des recettes brutes le total des déductions  
« correspondantes ».

« En cas d'exploitation à portion de fruits, le propriétaire et le métayer établissent leur part nette de revenu  
« personnel ».

« Au surplus, pour permettre un contrôle plus efficace,  
« il conviendrait d'assurer l'imposition au lieu de l'exploitation, ou de l'exploitation principale dans le cas d'ex-

« exploitations multiples. Le mode actuel de taxation dans  
« la commune où le redevable a sa résidence habituelle et  
« principale rend le contrôle difficile et inexistant dans  
« beaucoup de cas ».

« Enfin, si la faculté est laissée au contribuable d'opter  
« pour l'imposition d'après le bénéfice réel, lors que celui-  
« ci sera inférieur au bénéfice forfaitaire, il y aura lieu, par  
« contre, de permettre au contrôleur des Contributions di-  
« rectes d'asseoir l'imposition sur le bénéfice réel chaque  
« fois que cet agent sera en mesure de faire la preuve du  
« chiffre retenu par lui comme base de l'imposition ».

### *Examen critique*

Nous retrouvons dans ce projet la plupart des idées que nous avons défendues : Abaissement des abattements à la base. Imposition au lieu de l'exploitation. Possibilité pour l'Administration de calculer l'impôt sur le bénéfice réel lorsqu'elle le connaît de façon certaine.

Cependant, à notre avis, ce projet n'est pas encore tout à fait satisfaisant.

Nous croyons excessif de distinguer trois catégories d'exploitations.

D'autre part, l'imposition d'après le bénéfice à l'hectare, proposé pour les exploitations moyennes, présente de sérieux inconvénients : Dans une commune quelconque, certaines fermes sont composées en majeure partie de mauvaises terres, d'autres n'en comprennent que de bonnes.

Par ailleurs, ce système ne peut être utilisé qu'en ce qui concerne l'évaluation des bénéfices réalisés par la culture, il faut une évaluation spéciale pour les bénéfices tirés de l'élevage, avec nécessité pour chaque exploitant de produire une

déclaration de la consistance de son cheptel, et nécessité pour l'Administration de vérifier ces déclarations.

Et c'est pourquoi, nous croyons préférable de combiner ce projet avec celui proposé dans « L'Etat Moderne », par un Inspecteur des Contributions Directes (1).

Celui-ci, en effet, supprime la classification des exploitations en trois catégories, et par cela même il ne conserve pas le mode de calcul proposé pour les exploitations moyennes : Il échappe ainsi aux seuls reproches que nous avons cru devoir faire au projet du Syndicat des Contrôleurs.

Voici d'après ce projet, comment pourrait être envisagée la réforme de l'impôt :

« 1° Pour l'immense majorité des petits et moyens exploitants (environ cinq millions), maintien de l'imposition forfaitaire, à condition de rendre plus souple et plus productif le système actuel. Cela exigerait, au préalable, une révision complète des évaluations cadastrales, d'après des méthodes mieux en rapport avec la réalité que ne le fût celle de 1908. Et il serait entendu qu'à la valeur locative des terres on ajouterait celle des bâtiments et installations fixes diverses, ainsi qu'une somme représentant le revenu afférent aux apports, tant de l'exploitant que du propriétaire (capitaux, matériel, cheptel) ».

Il faudrait aussi faciliter au contribuable la taxation sur le bénéfice réel — tout en accordant aussi ce droit à l'Administration : L'impôt ne doit pas seulement être plus productif, il doit surtout mieux s'adapter aux véritables facultés des contribuables.

« 2° Pour les exploitations importantes (environ une

---

(1) Maurice Lotte, Etat Moderne de Juin 1928, page 108.

« exploitation sur cent), on appliquerait le régime normal de la taxation d'après le produit net effectif. Quoiqu'on en dise, en effet, la chose est possible, en effet, même facile. Toute grosse exploitation agricole nécessite aujourd'hui l'investissement de capitaux parfois considérable. Certaines sont gérées comme de véritables affaires industrielles. On y tient une comptabilité ».

D'ailleurs les raisons qui justifient le système de l'imposition forfaitaire ne s'appliquent plus que partiellement ici : La difficulté de tenir une comptabilité agricole rigoureusement exacte subsiste sans doute. Mais les principaux obstacles à la taxation sur le bénéfice réel (caractère familial de l'exploitation. Mentalité des petits cultivateurs) ne se rencontrent plus ici.

« Pourquoi donc, dans ces cas, d'ailleurs peu nombreux, n'exigerait-on pas, comme des commerçants, la déclaration du bénéfice réel ? Ainsi le veut la règle minimaire, d'après laquelle chaque citoyen doit payer sa part des charges publiques en raison de ses facultés, de ses capacités, c'est-à-dire d'après ses revenus effectifs ».

« Les impositions ainsi établies sur des bases sûres fourniraient des éléments précieux pour mettre au point, peu à peu, le système forfaitaire appliqué à la grosse masse des cultivateurs. Ainsi chaque année marquerait une avance vers la répartition idéale de l'impôt ».

Sur tous les autres points — faculté pour l'administration de taxer sur le bénéfice réel, mode d'établissement du compte d'exploitation — ce sont les solutions préconisées, en janvier 1926, par le Syndicat des Contrôleurs, que nous adoptons.

## CONCLUSION

Nous nous sommes proposés dans notre étude de montrer comment on établissait l'impôt sur les bénéfices agricoles. Nous avons fait un examen critique de cette législation. Nous avons indiqué les conséquences heureuses ou malheureuses du régime actuellement en vigueur.

Ce régime, selon nous, doit être conservé dans son ensemble : Par son caractère essentiellement forfaitaire, il nous paraît mieux s'adapter que d'autres, non seulement aux habitudes, mais aux conditions d'existence de la majorité de nos populations rurales. Mais nous avons demandé que l'établissement du forfait, dont l'application doit du reste, à notre avis, être restreinte dans les plus étroites limites possibles, soit entouré de toutes les garanties désirables. Nous avons demandé notamment qu'à côté de facilités plus grandes accordées aux cultivateurs, la faculté soit donnée à l'Administration de taxer d'après le bénéfice réel : il ne faut pas que forfait veuille dire privilège.

La vie du paysan jusqu'à la veille de la guerre était parfois misérable. Il serait vain de dissimuler qu'il n'en est plus de même aujourd'hui ; il serait vain de soutenir que les agriculteurs ne réalisent pas, en règle générale, d'importants bénéfices. Les tracts, brochures, journaux qui prétendent le contraire, croyant servir la cause de la terre, vont à l'encontre du but poursuivi.

C'est, du reste, une règle primordiale de tout système moderne d'impôts sur le revenu que l'impôt doit être basé sur le bénéfice réel. Si pour des raisons de fiscalité pratique on peut être amené à renoncer à cette base idéale pour adopter un système forfaitaire, tout au moins doit-on le

concevoir de telle sorte qu'il permette de serrer la réalité d'aussi près que possible.

Nous nous sommes aussi élevés contre la théorie d'après laquelle les agriculteurs ne jouissant pas des mêmes avantages que les habitants des villes ne doivent pas payer les mêmes impôts. Cette théorie qui est sans effets en ce qui concerne le dépeuplement des campagnes — notamment à l'égard des ouvriers agricoles — oublie également ce principe essentiel posé par M. Caillaux, qu' « une fiscalité bossuée d'exceptions est la pire des fiscalités » : Elle dresse les catégories de redevables les unes contre les autres.

Un vigoureux effort pour donner aux paysans les mêmes avantages qu'aux citadins et une répartition plus équitable des charges de l'impôt entre tous les citoyens, sont les meilleurs moyens de travailler à la paix sociale.

---

## BIBLIOGRAPHIE

### Traités

- ALLIX ET LECERCLÉ. — *L'impôt sur le revenu*. 2<sup>e</sup> vol.  
Paris, Rousseau 1926.
- BOCQUET. — *L'impôt sur le revenu cédulaire et général*,  
1<sup>re</sup> édition, Paris, Ténin 1918 et 3<sup>e</sup> édition,  
Paris, Ténin 1926.
- CHAMPION (Raymond). — *Le Contrôle en matière de  
Contributions directes*, Paris, Rivière 1926.
- CASTAGNEZ (Jean). — *La Fusion des Contributions Di-  
rectes et de l'Enregistrement*, Paris, Pédone 1929.
- IMBRECQ. — *Traité Pratique de l'Impôt Général sur le  
revenu*, Paris, les Presses Universitaires de Fran-  
ce, 1927.
- IMBRECQ. — *Traité Pratique de l'Impôt sur les Bénéfices  
Industriels et Commerciaux*, Paris, Librairie Fis-  
cale 1927.
- MINISTÈRE DES FINANCES. — *Instruction générale sur les  
Impôts cédulaires et l'Impôt général sur le re-  
venu*, Paris, Imprimerie Nationale, 1928.
- PRÉPARATION FRANCIS LEFEBVRE. — *Feuillets de Docu-  
mentation Pratique des Contributions Directes*,  
Paris, Préparation Francis Lefèbvre, 1928.
- SAUVAGE. — *Les Impôts sur les revenus et les moyens de  
contrôle du Fisc*, Paris, Ténin, 1918.
- VAYRE. — *Des évaluations foncières et du cadastre en ma-  
tière de propriété non bâtie*, Paris, Rousseau,  
1927.

### Brochures et Périodiques

BOKANOWSKI ET LASKINE. — *Commentaire Pratique de la loi de Finances du 13 juillet 1925*, Paris, Jurisclasseurs, 1926.

HANNARD. — *La Comptabilité agricole en matière fiscale*, Doullens, Lenglé, 1928.

*Annales Législatives et Lois Nouvelles.*

*Bulletin Mensuel du Syndicat National des membres de l'Administration des Contributions Directes.*

*Circulaires de l'Administration des Contributions directes, de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre.*

*L'Etat Moderne.*

*Journal du Syndicat Central des Agriculteurs de France.*

*Rapport de la Commission instituée par la Société et l'Union Centrale des Syndicats des Agriculteurs de France.*

### Journaux

*L'Agriculture du Centre.*

*La Dépêche de Toulouse.*

*Le Journal Officiel* (Débats Parlementaires. Annexes. Réponses Ministérielles).

*La Journée Industrielle.*

*La Petite Gironde.*

*Le Phare de Nantes.*

*Le Peuple.*

---

## TABLE DES MATIÈRES

---

|                                                                    |    |
|--------------------------------------------------------------------|----|
| INTRODUCTION. — Historique. . . . .                                | 5  |
| CHAPITRE I. — <b>Les bénéfices soumis à l'impôt.</b>               | 7  |
| <i>Définition des bénéfices agricoles.</i> . . . .                 | 7  |
| <i>Profits imposables</i> . . . . .                                | 7  |
| Culture . . . . .                                                  | 8  |
| Élevage . . . . .                                                  | 10 |
| Revenus des propriétés boisées . . . . .                           | 13 |
| Transformations et manipulations . . . . .                         | 16 |
| (Les coopératives) . . . . .                                       | 20 |
| Travaux accessoires . . . . .                                      | 24 |
| CHAPITRE II. — <b>L'évaluation des bénéfices.</b> . . . .          | 26 |
| (I) <i>Contribuables ordinaires.</i> . . . .                       | 26 |
| <i>Évaluation forfaitaire du bénéfice.</i> . . . .                 | 26 |
| Difficultés de la comptabilité agricole . . . . .                  | 26 |
| Fixation de la valeur locative . . . . .                           | 29 |
| Détermination du coefficient. . . . .                              | 30 |
| <i>Dérogation au principe de l'évaluation forfaitaire.</i> . . . . | 34 |
| Caractère exceptionnel . . . . .                                   | 34 |
| Cas où elle se rencontre . . . . .                                 | 35 |
| Détermination du bénéfice réel . . . . .                           | 36 |
| Profits imposables . . . . .                                       | 38 |
| Justifications. . . . .                                            | 45 |
| (II) <i>Sociétés imposables sur le bénéfice réel</i> . . . . .     | 49 |
| CHAPITRE III. — <b>Les personnes imposables</b> . . . . .          | 53 |
| <i>Le minimum non imposable.</i> . . . .                           | 53 |
| <i>Les métayers.</i> . . . .                                       | 53 |
| Evolution de la législation . . . . .                              | 54 |

|                                                                                                                                  |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Système actuel . . . . .                                                                                                         | 54 |
| Critique du système actuel . . . . .                                                                                             | 56 |
| Conclusion . . . . .                                                                                                             | 57 |
| <i>Les indivisions et associations</i> . . . . .                                                                                 | 59 |
| <i>Les fermiers généraux</i> . . . . .                                                                                           | 60 |
| <i>Les collectivités.</i> . . . .                                                                                                | 61 |
| <i>Les coopératives</i> . . . . .                                                                                                | 63 |
| CHAPITRE IV. — <b>Etablissement de l'impôt</b> . . .                                                                             | 65 |
| <i>La base de l'impôt.</i> . . . .                                                                                               | 65 |
| <i>Lieu de l'imposition</i> . . . . .                                                                                            | 70 |
| <i>Calcul de l'impôt</i> . . . . .                                                                                               | 71 |
| Tarif . . . . .                                                                                                                  | 71 |
| Abattement à la base . . . . .                                                                                                   | 71 |
| <i>Réduction pour charges de famille</i> . . . . .                                                                               | 73 |
| Calcul des réductions. . . . .                                                                                                   | 73 |
| Personnes ayant droit à la réduction . . . . .                                                                                   | 74 |
| Personnes constituant une charge . . . . .                                                                                       | 75 |
| Charges de famille spéciales aux fermiers. . . . .                                                                               | 77 |
| Application de la règle de l'annualité. . . . .                                                                                  | 77 |
| CHAPITRE V. — <b>Mesures d'application</b> . . . . .                                                                             | 79 |
| <i>De la recherche des exploitations imposables.</i> . . . .                                                                     | 79 |
| <i>Réception et utilisation des déclarations</i> . . . . .                                                                       | 79 |
| Déclaration du propriétaire . . . . .                                                                                            | 80 |
| Déclaration de l'exploitant . . . . .                                                                                            | 82 |
| Pour terres emblavées . . . . .                                                                                                  | 83 |
| Pour charges de famille. . . . .                                                                                                 | 84 |
| <i>Etablissements des impositions</i> . . . . .                                                                                  | 85 |
| CHAPITRE VI. — <b>Les terrains d'agrément.</b> . . . .                                                                           | 87 |
| <i>Principes</i> . . . . .                                                                                                       | 87 |
| <i>Exemptions</i> . . . . .                                                                                                      | 89 |
| CHAPITRE VII. — <b>Examen critique des repro-</b><br><b>ches faits à l'impôt sur les bénéfices</b><br><b>agricoles</b> . . . . . | 92 |
| <i>Mauvaise répartition de l'impôt.</i> . . . .                                                                                  | 92 |
| Base légale fausse . . . . .                                                                                                     | 92 |

|                                                                      |     |
|----------------------------------------------------------------------|-----|
| Injustice du système des coefficients . . . . .                      | 93  |
| Caractère unilatéral du forfait . . . . .                            | 94  |
| <i>Rendement insuffisant . . . . .</i>                               | 96  |
| Comparaison avec les récoltes . . . . .                              | 96  |
| Comparaison avec les autres impôts . . . . .                         | 97  |
| Situation réelle de l'agriculture . . . . .                          | 99  |
| Influence de l'impôt foncier . . . . .                               | 100 |
| Causes du rendement insuffisant . . . . .                            | 102 |
| La désertion des campagnes . . . . .                                 | 104 |
| <b>CHAPITRE VIII. — Les projets de réforme . . . . .</b>             | 106 |
| <i>L'impôt sur les bénéfices agricoles, taxe communale</i> . . . . . | 106 |
| <i>Le projet de la Commission des agriculteurs . . . . .</i>         | 107 |
| Option entre le forfait et le bénéfice réel . . . . .                | 107 |
| Base du forfait . . . . .                                            | 108 |
| Choix du coefficient . . . . .                                       | 108 |
| Revision des natures de culture . . . . .                            | 110 |
| Charges d'Emprunt . . . . .                                          | 110 |
| Bénéfice réel . . . . .                                              | 110 |
| Abattements à la base . . . . .                                      | 111 |
| Examen critique du projet . . . . .                                  | 111 |
| <i>Le projet du Syndicat des Contrôleurs . . . . .</i>               | 113 |
| Petites exploitations . . . . .                                      | 113 |
| Exploitations moyennes . . . . .                                     | 113 |
| Grandes exploitations . . . . .                                      | 114 |
| Examen critique . . . . .                                            | 116 |
| <b>Conclusion . . . . .</b>                                          | 119 |
| <b>Bibliographie . . . . .</b>                                       | 121 |

---

Vu :

*Le Président de la Thèse,*

EDGARD ALLIX.

Vu :

*Le Doyen,*

BERTHÉLEMY.

Vu et permis d'imprimer :

*Le Recteur de l'Académie de Paris,*

L. CHARLÉTY.







